

## **U**sos da contabilidade no controle gerencial em organizações de pequeno porte: o caso de uma instituição de ensino superior

*Uses of Accounting in Management Control in Small Organizations : The Case of an Institution of Higher Education*

Ivan Canan <sup>1</sup>

Natalício Pereira Lacerda <sup>2</sup>

João Bosco Arbués Carneiro Junior <sup>3</sup>

### **Resumo**

O trabalho apresenta reflexões sobre o uso da contabilidade nos processos de controle gerencial, ao retratar um estudo de caso em uma Instituição de Nível Superior (IES). A organização investigada, de pequeno porte e com atividade fim com alta amplitudes horizontal e vertical (os professores são os gestores dos processos de aprendizagem), se mostrou um ambiente propício para que a contabilidade fosse analisada num contexto em que superiores e subalternos tendem a ter contato interpessoal. Os dados relatados ilustram como essas

---

<sup>1</sup> Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso (1998), mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (2007) e doutor em Ciências: área de Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (2013). Professor concursado da Universidade do Estado de Mato Grosso, onde desenvolve projetos de pesquisa e extensão em contabilidade gerencial e difusão científica. E-mail: ivancanan@unemat-net.br

<sup>2</sup> Graduado em Administração com Ênfase em Análise de Sistemas pela Faculdade da Ciência da Computação Cristo Rei (1993) e Mestre em Ciências Ambientais pela Universidade do Estado de Mato Grosso (2008) Doutor em Desenvolvimento Regional pela Universidade de Santa Cruz do Sul -RS (2013). Docente Adjunto VII da Universidade do Estado de Mato Grosso. E-mail: natalicio@unemat-net.br

<sup>3</sup> Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso (2000) e Mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFRJ (2006). Professor Assistente, nível II, da Universidade Federal de Mato Grosso. E-mail: joaobosco@ufmt.br

relações interpessoais costumam preponderar nos processos decisórios, tornando os processos de avaliação de desempenho relativizados frente às contextualizações e justificativas apresentadas pelos membros das organizações nas ocasiões de interação. Mesmo assim, os instrumentos de avaliação de desempenho, com a contabilidade sendo um dos instrumentos utilizados, se mostraram importantes para o desenvolvimento da cultura organizacional e, inclusive, como mecanismo de fortalecimento das estruturas do poder centralizado no gestor/proprietário.

**Palavras Chave:** Sistemas de Controle Gerencial; Empresas de pequeno porte; Instituições de Ensino Superior.

### **Abstract**

The paper presents reflections on the use of accounting in management control processes, to portray a case study in a Higher Education Institution (HEI). The small organization investigated, whose core business has high horizontal and vertical amplitudes (teachers are the managers of learning processes), proved to be a favorable environment for the investigation about accounting to be considered in a context in which superiors and subordinates tend to have interpersonal contact. The reported data illustrate how these interpersonal relationships tend to prevail in the decision-making process, making the performance evaluation processes relativized the front contextualization and justifications presented by members of organizations in the interaction of occasions. Still, the performance evaluation instruments, accounting is one of the instruments used, are very important for the development of organizational culture and even as a strengthening mechanism of centralized power structures in the manager / owner.

**Key Words:** Management Control Systems; Small organizations; Higher Education Institution

## **Introdução**

A construção do conhecimento em contabilidade tem sido sempre pautada pelo caráter utilitarista da disciplina. O atendimento às necessidades de informação dos usuários motivou o desenvolvimento de conceitos e modelos, que se sofisticam cada vez mais pelo envolvimento de pensadores e pesquisadores no mundo todo. Neste processo, a dedicação às grandes organizações sempre se mostrou evidente, tanto pela importância econômica destas entidades, como pelo uso intensivo da contabilidade em seus processos de relacionamento com o mercado.

Também o conhecimento contábil esteve bastante voltado ao atendimento de informações a usuários externos. Mais recentemente, no campo da chamada contabilidade gerencial, viu-se surgir investigações e proposições voltadas ao fornecimento de informações que seriam úteis ao processo de controle. Surgiu assim o termo controladoria, que se apresenta como uma área do conhecimento em expansão. As pesquisas neste campo, porém, também tendem a se estabelecer ao partir do atendimento dos usuários mais necessitados: no caso as grandes organizações, que possuem grande demanda por processos de controle que permitam o direcionamento de seus integrantes aos objetivos destas entidades.

O uso da contabilidade em empresas de pequeno porte, por sua vez, aparentemente tendeu-se a limitar-se pelas explicações de que a supervisão direta dava conta do problema, e as investigações neste assunto se tornaram iniciativas isoladas. Da mesma maneira, também a supervisão direta passou a ser a alternativa mais plausível para o controle de centros de custos discricionários.

Este trabalho se propõe a investigar a lacuna sobre o uso da contabilidade em empresas de pequeno porte, ao analisar como ela é utilizada nos processos de controle em uma IES – Instituição de Ensino Superior. Como a natureza da atividade didática requer dos professores autonomia para gerir os processos de ensino/aprendizagem, entende-se que estes contam com possibilidades de escolha, tanto sobre o que ensinar (mesmo que adequado a uma ementa) e como ensinar. Assim, o estudo de caso permite olhar para o uso da contabilidade no processo de controle gerencial, considerando tanto o

fato de ser uma organização de pequeno porte como também ser uma entidade cujos membros contam com poder discricionário para o desempenho de suas funções.

Há boas razões para que o estudo seja realizado. Primeiramente, porque a literatura demanda mais esclarecimentos sobre o uso da contabilidade em organizações de pequeno porte: questões como relacionamento interpessoal e comunicação informal tendem a diminuir a ênfase do uso da contabilidade (mesmo a gerencial), mas por outro lado ela tem sido apresentada como instrumento fundamental para a gestão, seja para processos decisórios, seja para processos de controle. Além disso, a atividade educacional tem se desenvolvido consideravelmente, especialmente no nível superior, e a investigação de práticas neste tipo de organização podem colaborar para o desenvolvimento de novas tecnológicas de gestão.

## **1. BASES TEÓRICAS**

Uma boa forma de compreender como se estruturam as organizações é a abordagem sistêmica, proposta por Bertalanffy (1975). Segundo o autor, a lógica envolvida na ciência da física não corresponde nem explica tão bem os fenômenos relacionados a sistemas, onde a ação de um elemento impacta na ação do outro, mas também por ele é influenciado. Estes fenômenos tendem a ser mais bem explicados pela lógica científica da biologia, sintetizada pelo que o autor denominou Teoria Geral dos Sistemas. Dentro desta concepção, em um sistema os elementos envolvidos se correlacionam buscando um equilíbrio. Esta busca, ao mesmo que delimita a forma que o sistema adotará, também estabelece um fluxo de trocas constante, que se torna a síntese da sobrevivência deste sistema. Um sistema, portanto, continuar existindo de acordo com a eficácia e eficiência em sua relação de trocas. Tal comportamento se aplica às relações biológicas, mas também se aplica às relações sociais e, portanto, auxiliam a compreender fenômenos relacionados à gestão das organizações.

Gibson, Ivancevich e Donnely (1991) decodificam a abordagem sistêmica para as organizações apontando que a busca pela eficácia nas empresas implica na função da administração se apresentar como um processo de planejar, organizar e controlar, de maneira que os recursos

utilizados sejam trocados de modo a mantê-las existindo num ambiente aberto, em que as relações de troca não se dão apenas entre os elementos do sistema, mas com elementos de fora do sistema (a empresa lida com o mercado fornecedor, consumidor, concorrentes, governo, etc.).

A forma como Gibson, Ivancevich e Donnely (1991) propõem que as empresas sejam administradas com eficácia implica na observação de três abordagens: comportamentos, estrutura e processos. Em relação aos comportamentos os autores defendem que as características individuais são os primeiros fatores a impactar na eficiência. Como uma organização é formada, essencialmente, por pessoas, suas percepções, atitudes, personalidades e a maneira como aprendem são fatores que resultam em trocas mais ou menos vantajosas para as empresas. Da mesma forma, a relação entre as pessoas determina que existam, nesta busca pela eficácia, variáveis sociológicas e antropológicas, e ambientais (o que inclui, inclusive, formação de grupos, papel das lideranças, motivação, entre outros fatores).

Gibson, Ivancevich e Donnely (1991) esclarecem então que, se os aspectos comportamentais influenciam as relações de troca, então as organizações tendem a adotar estruturas que são determinadas pelos subsistemas que a formam. Estes subsistemas, por sua vez, operam dentro da lógica de seus próprios processos, mas lidam com dois processos que tangem a administração e que são fundamentais para a correlação entre eles: a comunicação e a tomada de decisões.

É importante destacar que a natureza das trocas entre as organizações e o ambiente, se pode incluir variáveis subjetivas, também apresenta representações observáveis, que são estudadas pela economia, a administração e a contabilidade, e que são definidas pelo valor destas trocas. O valor, representado pela quantidade de recursos que um elemento do sistema está disposto a trocar com outro para receber recursos fornecidos por este, pode ser mensurado pelo numerário praticado na operação de troca, mas também pode mensurado pelo numerário que tal troca significa para cada elemento, já que os fatores subjetivos tornam o valor de cada troca relativo (um determinado ativo pode ter um valor maior ou menor para um agente do

mercado, caso este ativo ofereça uma oportunidade mais ou menos vantajosa para suas outras relações de troca) (CHANG, 1962; EDWARDS e BELL, 1961)

A contabilidade, pela natureza utilitarista que demonstra na abordagem sistêmica, e que busca contribuir no processo de compreensão dos recursos acumulados nas organizações (que simbolizam sua capacidade de trocas com o ambiente) e na comunicação entre os elementos envolvidos nestas trocas (internos e externos), costuma ter suas funções representadas: i – fornecer informações para usuários externos (investidores, credores e outros interessados); ii – fornecer informações para o planejamento (aos usuários internos, apontando planos de ação possíveis), e; iii – fornecer informações para o controle. (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999; HORNGREN, 1978).

A discussão sobre o valor do patrimônio da entidade (recursos estocados da organização) envolve atualmente tanto a contabilidade financeira, voltada a atender especialmente às necessidades dos usuários externos, como a contabilidade gerencial, no atendimento das necessidades de planejamento e controle, cada qual à sua maneira. A lógica da contabilidade dedicada à gestão muitas vezes tende a buscar investigar e descobrir quais as relações de trocas mais vantajosas para a entidade. Porém, a natureza humana relacionada ao processo muitas vezes limita esta lógica racional, e a compreensão do papel da contabilidade no processo de geração de informações para o controle depende dos fatores relacionados ao processo de controle gerencial. (HOFFJAN ET AL, 2006; COHEN e PAQUETTE, 1991; CATELLI, 2001; ANTONY e GOVINDARAJAN, 2001)

## **2. A Natureza e os Limites do Controle Gerencial**

O termo Controle Gerencial costuma ser utilizado para se referir ao processo sistematizado de controle nas organizações. Antony e Govindarajan (2001) afirmam que o controle gerencial é o esforço que a organização faz no sentido de fazer convergir os objetivos dos membros e departamentos distintos de uma organização para os objetivos gerais desta entidade. Convergente com a visão sistêmica da empresa, Antony e Govindarajan (2001) apontam as influências do comportamento humano e das estratégias empresariais (que pode ser compreendido como a maneira que cada organização estabelece sua relação de trocas com o ambiente) no desenho dos sistemas de controle

gerencial. Os autores apresentam desta maneira, a proposta de que cada departamento ou centro de responsabilidade da organização seja controlado, utilizando-se para isto mecanismos que condizem com sua natureza funcional, ou mais especificamente, com a relação entre os *inputs* e *outputs*.

O processo de controle gerencial costuma se apresentar como um processo de comparação entre os cenários previamente planejados e os resultados obtidos da execução das tarefas e funções. Flamholtz (1996) esquematiza esta estrutura como um desenho básico, composto por três subsistemas que promovem um fluxo de *feedback* informacional, que permite a correção de comportamento. Estes três subsistemas são planejamento, mensuração de resultados, e de avaliação e recompensa (figura 1).

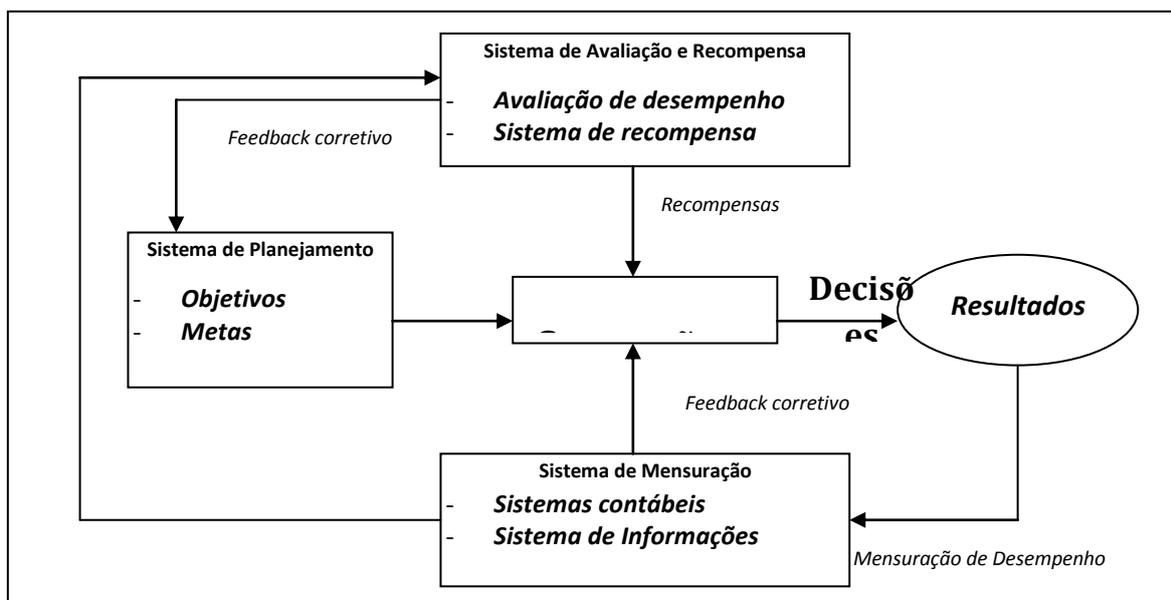


Figura 1: Esquema Básico de Sistema de Controle Gerencial

Fonte: Flamholtz (1996)

Apesar da aparente simplicidade, Flamholtz (1996) esclarece que este esquema se configura na essência do processo de controle, que é por sua vez influenciado pelo ambiente, pela cultura e pela estrutura organizacionais. Em função das influências recebidas, a probabilidade é que cada organização desenvolva um sistema de controle gerencial adequado às suas necessidades, com peculiaridades que de alguma maneira podem diferenciá-lo dos sistemas de controle gerencial de outras organizações, mas mantendo a mesma

estrutura básica de planejamento, mensuração, avaliação e recompensa, mesmo que nem sempre com a mesma ênfase em todas as etapas. Assim, para Flamholtz (1996), diferentemente do controle em si (que tende a apontar imediatamente o comportamento incorreto ou inadequado), o processo de controle gerencial dificilmente fornece informações com a mesma precisão. Um sistema de controle gerencial relaciona-se com fatores de natureza humana, e os próprios indicadores utilizados nas etapas de identificação e mensuração de desempenho podem provocar comportamentos adversos daqueles que eram desejados. Desta maneira, um sistema de controle gerencial lida com a necessidade de constante revisão e avaliação de resultados, mas deve fornecer as informações essenciais que permitam o controle gerencial.

Este processo de controle gerencial é fundamental para a gestão das entidades, uma vez que a administração necessita direcionar os membros de uma organização para objetivos comuns, mesmo havendo objetivos individuais distintos e, por ventura, não muitas vezes antagônicos. Assim, um processo de controle gerencial ideal seria aquele que conseguisse fornecer informações úteis para o direcionamento dos membros de uma organização aos objetivos centrais da entidade, mesmo lidando com os limites que o comportamento humano implica. As informações úteis neste processo vão além dos dados financeiros e contábeis, e envolvem informações de outras naturezas, inclusive informações não mensuráveis. (Antony e Govindarajan, 2004; Flamholtz, 1996)

Um dos maiores desafios na construção dos sistemas de controle gerencial, segundo Flamholtz (1996), é encontrar os indicadores de desempenho satisfatórios aos objetivos do controle gerencial, e que conduzam os membros da organização aos objetivos propostos. Existe um problema relacionado aos indicadores de desempenho, pois muitas vezes aquilo que é medido não corresponde exatamente ao comportamento que se pretendia estimular, e muitas vezes a escolha de um determinado controle pode estimular comportamentos adversos àquele pretendido. O autor propõe, para lidar com este desafio, que os sistemas de controle gerenciais sejam revistos e repensados todas as vezes que se percebe que a própria estrutura de controle já não reage satisfatoriamente aos objetivos pretendidos.

Segundo Merchant (1991), um sistema de controle perfeito, onde se teria a completa certeza que seriam obtidos resultados exatamente de acordo com os planos, nunca seria possível em função da ocorrência de eventos imprevisíveis e a capacidade de compreensão e percepção dos funcionários em relação às suas funções. Um bom sistema de controle seria aquele que conseguisse evitar maiores surpresas desagradáveis no futuro. Como problemas na elaboração de um sistema de controle, Merchant (1991) destaca a necessidade de voltar à orientação do comportamento para o futuro; a importância que todas as principais dimensões de desempenho (incluindo qualidade, eficiência e administração de ativos) sejam bem controladas; a subjetividade na definição dos níveis de eficiência, por demandar de julgamento; e o fato que um melhor controle nem sempre é economicamente viável.

Merchant (1991) defende que os sistemas de controle sejam desenhados buscando evitar problemas comportamentais e/ou pela implementação de um ou mais tipos de controle contra os problemas remanescentes. A proposta do autor segue no sentido de que unidades cujo comportamento seja distinto das demais sejam controladas através do estabelecimento de um centro de responsabilidade, com sistema de controle apropriado, como forma de não comprometer o comportamento de toda a organização, e nestas unidades, que sejam utilizados os instrumentos mais adequados de controle, mesmo que demandando forte delegação de autonomia e baixa capacidade de controle de desempenho.

Para Langfiel-Smith (1997), os sistemas de controle gerencial sofrem influência das estratégias da organização. Os controles formais (que apresentam a definição das responsabilidades, como papéis, metas a serem alcançadas e o uso de controles e indicadores) e os controles não formais (ligados à cultura organizacional, e que se apresentam como as políticas de atuação e relacionamento da empresa) tendem a se diferenciar conforme o ambiente socioeconômico em que se insere a organização. Em ambientes conservadores e sem grandes mudanças, onde ocorre alto grau de planejamento das atividades, é maior a utilização de controles formais, enquanto em ambientes mais dinâmicos e empreendedores, onde os níveis de

discricionariedade nas atividades são mais acentuados, os controles tendem a ser não formais. Neste contexto, de acordo com o nível de possibilidade de previsão ou padronização das atividades a serem desempenhas e de acordo com o nível de capacidade de mensuração do desempenho das atividades desenvolvidas, as organizações tenderiam a utilizar diferentes tipos de controle. Para as unidades ou centros de responsabilidade onde não fosse possível um nível satisfatório de planejamento de atividades nem um nível satisfatório de apuração do desempenho (em quantidade e/ou qualidade), a opção seria utilizar o controle pessoal.

As influências dos fatores culturais e estratégicos, determinados pela adequação do sistema de controle gerencial aos sistemas empresa (estrutura e cultura organizacionais) e ambiente empresarial, resultam, portanto na possibilidade de existência de diferentes configurações de sistemas de controle gerenciais, cada qual adequado de melhor maneira às interações sistêmicas das entidades a que pertencem. Se apresenta, desta maneira, um conjunto de crenças, valores, e sentimentos (muitas vezes dos gestores) que costuma se apresentar como a filosofia da empresa, mas que Frezatti et al (2009) define como modelo de gestão. Os autores defendem que os modelos de gestão podem se diferenciar entre si, mas tendem a comungar um processo de planejamento, execução e controle que condiz com o sistema de comparações de cenários apresentado anteriormente, e que tende a utilizar na maioria das vezes instrumentos contábeis complementados por sistemas de informação.

Os modelos de gestão, segundo Berenshot et al. (2003) costumam servir para que administradores e gestores em geral tenham uma visão privilegiada nas situações que precisam gerir, devendo estes entretanto terem o cuidado de selecionarem aqueles que melhor forem adequados a cada situação, sabendo avaliar os resultados esperados com a adoção de algum modelo sem confundir a própria adoção como um objetivo da organização. Os autores apontam que os modelos oferecem diferentes perspectivas na administração dos desafios de gestão, e apresentam uma seleção de cinquenta dos mais comentados modelos de gestão no ambiente de negócios, alguns dos quais com perspectivas financeiras.

Os modelos de gestão, guardadas suas diferenças, se propõem a colaborar com o processo de controle gerencial, e a lógica que os fundamenta

podem, em função das subjetividades encontradas, serem mais ou menos adequados para cada grupo organizacional que se pretende ter controle, ou seja, de acordo com a natureza dos centros de responsabilidade.

### **3. Centros de Custos Discricionários**

Antony e Govindarajan (2001) afirmam que o controle gerencial tende a ser praticado através do acompanhamento do desempenho dos centros de responsabilidade. Nos centros de responsabilidade, um executivo responsável assume o compromisso por determinadas funções, direcionando os membros de sua equipe para atingir os objetivos estabelecidos para este centro de responsabilidade. O desenho dos diferentes centros de responsabilidade em uma organização gera situações de cooperação e conflito, que muitas vezes tornam-se parte importante no alcance dos objetivos gerais da entidade. Para estruturar a organização são criados vários centros de responsabilidade, que podem ser classificados como centros de receitas, despesas, lucro ou investimento, de acordo com a natureza das entradas e saídas.

Segundo Antony e Govindarajan (2001), podem ser utilizados diferentes formas de avaliação de desempenho para cada centro de responsabilidade, mas em todos eles existe algum nível de discricionariedade. Entretanto, alguns centros de responsabilidade permitem um controle mais satisfatório, como nos centros de despesas disciplinadas. Nestes centros, a apuração do custo das unidades de saída, em função da boa relação entre as entradas e saídas, oferece a possibilidade de justificativas plausíveis para as variações entre o que fora planejado e o executado. Já os centros de despesas discricionárias (figura 2) apresentam o maior nível de dificuldade, pois não é possível estabelecer uma relação satisfatória entre as entradas e saídas. Muitas vezes, nos centros discricionários, é muito difícil definir qual o nível ideal de unidades de saída, assim como definir ou medir a qualidade destas unidades. Antony e Govindarajan (2001) apontam que as formas utilizadas para o controle de centros de despesas discricionárias tende a ser a negociação de orçamentos periódicos e, quando estes tendem a se tornar muito elevados, o orçamento base zero.

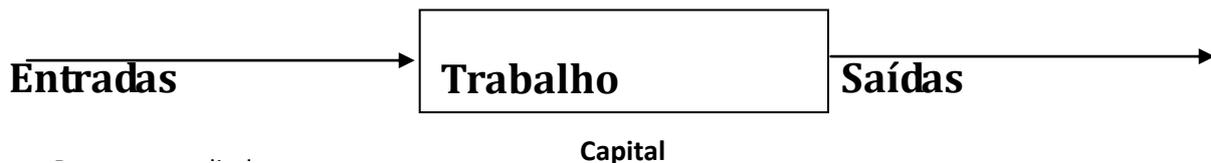


Figura 2. *Centro de custos discricionários*

Fonte: Fonte: Antony & Govindarajan (2001, pg. 181)

De acordo com Mintzberg e Westley (2001), o maior problema com o controle de centros de custos discricionários, e com as atividades discricionárias em si, é a impossibilidade de planejamento prévio de elementos inesperados. Para esses autores, os responsáveis por atividades discricionárias, no momento da tomada de decisão, lidam com três formas distintas de raciocínio. A primeira forma se caracteriza pela tomada de decisão nos padrões previamente planejados. Isto condiz com a estrutura fundamental do controle gerencial e é considerada a forma ideal pelos autores. Entretanto, não é possível que todos os eventos e situações sejam previamente planejados. Mintzberg e Westley (2001) relataram que especialmente em situações inusitadas, a tomada de decisão pode se apresentar como uma segunda forma de raciocínio, a “visão criativa”, e é inerente das capacidades humanas. A solução de um problema pode surgir de uma ideia ou visão, e este insight se torna um ideal a ser atingido, mas que precisa ser operacionalizado. Esta operacionalização pode demandar tempo e maiores esforços na compreensão de sua dimensão, e a aposta na visão é um risco que precisa ser bancado. Ainda para Mintzberg e Westley (2001) há uma terceira forma de tomada de decisões que surge quando não ocorre uma visão prévia de abordagem de um problema. Neste caso, conforme os problemas surgem, as ações são realizadas diante dos conceitos tidos no momento como os corretos para aquela abordagem, sem uma visualização de possíveis ou maiores consequências. Deste processo de tomada de decisões surge o feedback que compõe a experiência no trabalho, e conseqüentemente acabam fazendo parte do planejamento estratégico. Estes processos, que os autores definem como “*Thinking first*”, “*Seeing first*” e “*Doing first*” precisam ser considerados, uma vez que influenciam a forma que cada equipe ou elemento responsável por uma unidade de custos discricionários irá proceder para efetuar suas tarefas e funções, com reflexos diretos nos insumos de saída das unidades.

Obviamente, diante da impossibilidade de planejamento preciso dos eventos inesperados, também se torna impossível definir com precisão os recursos necessários que um centro de custos discricionários necessita para o desempenho de suas funções. O orçamento, desta maneira, se torna apenas um elemento do sistema de controle gerencial, pois, conforme demonstra Merchant (1982), as metas orçamentárias e outros instrumentos contábeis são considerados no processo de tomada de decisões pelos executivos responsáveis por centros discricionários, porém muitas vezes não são nem mesmo os fatores mais relevantes na tomada de decisões. Segundo Merchant (1982), os executivos tendem a ter uma interpretação própria das situações que necessitam decisões, elaborando planos de ação lastreados em suas próprias convicções. Assim, o orçamento e demais controles contábeis tendem apenas a limitar as decisões a serem tomadas, mas não determinam como estas decisões serão tomadas.

#### 4. Contabilidade nas Empresas de Pequeno Porte

Apesar de um conceito consensual sobre o que sejam as EPP - Empresas de Pequeno Porte, nem o que as define como tal, entretanto, uma série de instituições e legislações fazem referências às mesmas no Brasil. De maneira geral, quando são apresentadas concepções sobre EPP, apontam-se os critérios e os parâmetros utilizados em suas classificações, retratando entidades que gerem poucos recursos, com pequeno número de funcionários, pouca ou nenhuma capacidade de influência competitiva no mercado (fortemente limitadas pelas cadeias de valor a que fazem parte), e/ou com estruturas simples de produção, comercialização ou prestação de serviços. Uma característica que tende a ser constante é a centralização da gestão na pessoa do proprietário ou sócios. O quadro 1 abaixo apresenta as classificações para EPP em algumas instituições e legislações brasileiras:

Instituição ou Legislação	Critério para classificação	Parâmetros
Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE	Número de Funcionários	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Microempresa – Na indústria e construção: até 19 funcionários. No comércio e serviços: até 09 funcionários.</li> <li>• Pequena Empresa - Na indústria e construção: de 20 a 99 funcionários. No comércio e serviços: de 10 a 49 funcionários</li> </ul>

Estatuto da Micro e Pequena Empresa	Pela Receita	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Microempresa – receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 433.755,14</li> <li>• Pequena Empresa – receita bruta anual superior à microempresa e igual ou inferior à R\$ 2.133.222,00</li> </ul>
Receita Federal (SIMPLES)	Pela Receita	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Microempresa – receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00</li> <li>• Pequena Empresa – receita bruta anual superior à microempresa e igual ou inferior à R\$ 2.400.000,00</li> </ul>
Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE	Número de pessoas ocupadas (inclui os proprietários e funcionários)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Microempresa – Na indústria e construção: até 19 funcionários. No comércio e serviços: até 09 funcionários.</li> <li>• Pequena Empresa - Na indústria e construção: de 20 a 99 funcionários. No comércio e serviços: de 10 a 49 funcionários</li> </ul>

Quadro 1 – **Classificações para Empresas de Pequeno Porte**

Fonte: Baseado em SEBRAE (2010)

O processo de gestão das empresas de pequeno porte costuma diferenciar-se significativamente da gestão de grandes empresas. Para Mintzberg (2005) as organizações cuja estrutura é simplificada, com o administrador principal ou proprietário participando ativamente do processo de gestão possuem o que se denomina estrutura simples, onde os controles formais (incluindo os controles contábeis) tendem a não apresentarem importância, pois são substituídos pela supervisão direta do gestor.

Esta característica da gestão baseada no processo de participação do proprietário no cotidiano da empresa também é descrita por Gomes e Salas (2001) como um dos motivos pelos quais os controles formais e a contabilidade podem perder importância nas organizações. Para os autores, isto ocorre nas empresas de pequeno porte inseridas em ambientes locais (ambientes com uma mesma base cultural: país, estado ou cidade), e tipificam este tipo de controle gerencial como sendo controle familiar.

Nas EPP, segundo Kassai (1997), os procedimentos contábeis se apresentam de maneira diferenciada daqueles mantidos por grandes organizações. Enquanto nas grandes empresas as estruturas organizacionais mantêm equipes especializadas para a manutenção dos procedimentos administrativos, nas micro e pequenas empresas este papel cabe ao proprietário ou gestor. Os dados obtidos nas pesquisas em empresas de pequeno porte no Brasil indicam que os gestores de EPP costumam manter procedimentos contábeis de modo informal, realizados de acordo com a própria compreensão que o gestor possui destes procedimentos, geralmente aprendidos de seus pais ou nas suas experiências de vida.

A publicação de demonstrações contábeis é a outra das características que diferenciam as pequenas das grandes empresas. Segundo Ludícibus, Martins & Gelbcke (2008), as sociedades anônimas de capital aberto são obrigadas a publicar as demonstrações contábeis anualmente. A obrigatoriedade de publicação implica na necessidade de submissão às normas contábeis vigentes. Outras sociedades com natureza jurídica distintas, além das Sociedades Anônimas, também são obrigadas a manter a escrituração contábil por determinação do Código Comercial brasileiro, mas não obrigam a publicação das demonstrações contábeis (BRASIL, 2006).

Para fins fiscais, segundo Silva et al (2002), a legislação do Imposto de Renda, entretanto, obriga apenas as empresas sujeitas a tributação com base no lucro real a manutenção da escrituração contábil com observância às leis comerciais e fiscais. Para empresas optantes pelo Lucro Presumido é facultada apenas a escrituração do livro caixa e demais livros fiscais. Pela Lei n. 9.317, de 5/12/96, as empresas que forem enquadradas no SIMPLES deve proceder à escrituração de no mínimo o livro caixa e livro de registro de inventário. Os autores afirmam, porém, que mesmo não havendo a obrigatoriedade de publicação das demonstrações contábeis, a adequação dos registros contábeis legais implica no reconhecimento das normas contábeis regidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Sendo assim, as características da contabilidade nas empresas de pequeno porte tende a representar mais uma variável que pode influenciar no papel da contabilidade para o controle das organizações. Com esta variável, este artigo aborda assim três fatores influentes para analisar o processo de controle gerencial na IES – Instituição de Ensino Superior em que a pesquisa foi desenvolvida: I – Os fatores comportamentais; II- A discricionariedade correlacionada ao processo de educação, e; III – Os limites da contabilidade numa EPP – Empresa de Pequeno Porte.

## **5. DESCRIÇÃO DA PESQUISA E RESULTADOS OBTIDOS: O CASO DE UMA IES**

Este artigo se propõe a analisar o uso da contabilidade nos sistemas de controle gerenciais de organizações de pequeno porte que desempenham atividades com alto nível de discricionariedade.

Conceitualmente, foi observado que os sistemas de controle gerencial tendem a se constituir num processo de comparação entre resultados esperados e alcançados, e que os controles utilizados neste processo podem assumir diferentes configurações, sendo formalizados ou não, pela influência de fatores comportamentais, tais como cultura e estratégia. Também foi constatado que os centros de custos discricionários se caracterizam por não apresentarem uma boa relação entre insumos de entrada e saída, e que tal característica limita consideravelmente o uso de controles formais. Finalmente, também foi constatado que existe uma tendência nas empresas de pequeno porte de não haver uso intenso da contabilidade nas empresas de pequeno porte, principalmente em função da proximidade dos gestores (muitas vezes proprietários) com os demais membros da organização (o que tende a dispensar formalidades).

Assim, se por um lado a literatura indica que a contabilidade pode ter importância reduzida no processo de controle em organizações que apresentem as características apontadas, por outro lado o próprio desenvolvimento desta área do conhecimento se estabelece quando os paradigmas construídos são revistos e melhor compreendidos e contextualizados. Desta maneira, a análise a que se propõe este artigo se dá a partir de uma investigação, realizada pela metodologia de estudo de caso, em uma IES – Instituição de Ensino Superior de pequeno porte, que se enquadra nas definições de EPP. Esta IES em questão, por encontrar-se em processo de crescimento, tem encontrado dificuldades relacionadas ao processo de controle gerencial, se apresentando como um ambiente propício à investigação.

O estudo de caso foi desenvolvido contando com coleta de dados através de entrevistas, observação e análise de documentos. As entrevistas foram realizadas com os chefes dos centros de responsabilidade identificados na empresa. Destacam-se neste aspecto as entrevistas com o casal de sócios-proprietários da IES, que ocupam cargos de gestão na organização. Através das entrevistas foi possível obter informações sobre os processos desenvolvidos na organização, bem como informações sobre a maneira como

os chefes de centros de responsabilidade percebem os elementos de controle, tanto na cobrança de subalternos como para prestação de contas aos superiores. A observação, realizada através de visitas em quatro ocasiões, permitiu que fossem analisados como os relatos dos entrevistados se apresentavam no cotidiano, e em como os documentos analisados eram utilizados. Os documentos analisados incluíram o PPP – Plano Político Pedagógico da instituição, material publicitário, material didático e controles utilizados no controle gerencial. A análise de documentos foi particularmente útil para compreender a estrutura da instituição. A coleta de dados foi realizada entre os meses de março e abril de 2009.

A IES em que o estudo de caso foi desenvolvido está localizada no norte do Estado de Mato Grosso. Por tratar-se de uma empresa de pequeno porte, mas com relevância no contexto regional, será suprimido o nome da instituição e a cidade em que está localizada, ao pedido dos proprietários. Os dados sintéticos sobre a entidade, entretanto, podem ser observados no Quadro 2, a seguir:

Elemento em análise	Descrição
<b>Histórico</b>	A IES foi fundada em dezembro de 2001, obtendo autorização para os cursos de administração, letras e normal superior (transformado, em 2007, no curso de pedagogia. Em 2005 foram implantados os cursos tecnólogos de tecnologia em agronegócio e gestão financeira. Em 2007 foi implantado o curso de direito, e em 2008 os cursos de ciências contábeis e enfermagem. A instituição iniciou as atividades com o apoio político dos setores organizados do município onde se instalou, funcionando até 2005 nas instalações de uma escola municipal, cedida pela prefeitura. Um dos sócios proprietários foi um gestor público influente na sociedade estadual, fator que merece destaque, pois demonstra que as relações políticas e interpessoais foram influentes no processo de implantação, compensando o pequeno aporte de capital. Atualmente, a IES ocupa um espaço político social importante no município, consolidando-se como centro de formação superior para parte significativa da população local.
<b>Estrutura</b>	Na ocasião da coleta de dados, a IES possuía seis cursos de graduação, dois cursos tecnólogos, e três cursos de pós graduação lato sensu. Possuía em torno de 1000 alunos, com cerca de 45 funcionários (entre técnicos e docentes). A IES contava com quadro de professores prestadores de serviços para disciplinas eventuais, reunindo nesta prática cerca de 30 profissionais. Na mesma ocasião, a IES estava instala em sede própria, com edificação de boa qualidade e bem apresentável, em localização privilegiada na localidade, e contando com estrutura necessária para funcionamento (biblioteca, laboratórios, etc.). Não foi declarado o faturamento da entidade, mas foi confirmado que não ultrapassava os limites de classificação para pequenas empresas da Receita Federal – SIMPLES.
<b>Ambiente sócio econômico</b>	A empresa está localizada em uma cidade de cerca de 60 mil habitantes, no norte do Estado de Mato Grosso. A cidade, na ocasião com 22 anos de

	<p>fundação, caracterizava-se pela economia fortemente baseada na agricultura, ostentando destaques na produção nacional e mundial de soja. O perfil da população é relativamente homogêneo, sendo composta principalmente por migrantes da região sul do país. A forte valorização das áreas agrícolas obtida com o desenvolvimento de técnicas de plantio no serrado e de infraestrutura de cultivo e comercialização elevou a renda per capita da região, que agora inicia um processo de verticalização industrial do agronegócio. Dentro deste contexto, as ações de incentivo à implantação e desenvolvimento da empresa, pelo seu caráter educacional, foi compreendida e bem aceita pela população e pela classe política como parte de políticas públicas de desenvolvimento regional.</p>
<p><b>Perfil de gestão</b></p>	<p>A gestão da empresa pode ser classificada dentro do modelo previsto pelos autores citados como sendo um modelo de controle familiar, caracterizando-se pela participação direta dos proprietários na administração. O diretor geral da instituição é um dos sócios proprietários, enquanto a outra sócia é sua esposa, e ocupa a direção administrativa. Ambos os proprietários estão envolvidos com a gestão desde o início das atividades, onde concentram boa parte de seu tempo. De acordo com suas declarações, o crescimento econômico e estrutural que percebem na instituição é, segundo os mesmos, “[...] <i>fruto do trabalho cotidiano, em que cada conquista, cada aluno, cada professor [...] foi batalhado</i>”. Os gestores fizeram algumas citações sobre intenções de implantação de modelos de gestão, tal como o BSC (<i>Balanced Scorecard</i>), e de terem contratado algumas consultorias para implementar controles mais eficazes.</p>
<p><b>Posturas estratégicas</b></p>	<p>De acordo com o depoimento dos proprietários, e com base no PPP da instituição, a IES está voltada a atender as necessidades da população com alta renda per capita, porém com concentração de renda. Os proprietários acreditam que o desenvolvimento sócio econômico da cidade passará pela qualificação de Mao de obra, ao mesmo tempo em que este desenvolvimento impulsionará o crescimento da instituição. As decisões sobre investimento e processos costumam se pautar, segundo os proprietários, na ideia de oferecer educação com qualidade, mas dentro de uma política de gestão de custos que evite desperdícios e, muitas vezes, busque sua redução. Isto pode ser evidenciado, por exemplo, na contratação como prestadores de serviços de professores para disciplinas específicas, que ao mesmo tempo em que diminui o poder de controle sobre estes profissionais, também economiza custos com direitos trabalhistas. A aposta dos proprietários, entretanto, é ampliar gradativamente as atividades, com implantação de novos cursos, em áreas consideradas estratégicas, como relacionadas ao agronegócio e à área da saúde. De maneira geral os proprietários acreditam que oferecendo educação com qualidade, a preços competitivos, estarão crescendo e se mantendo na liderança do mercado local.</p>
<p><b>Problemas de controle relatados</b></p>	<p>Os principais problemas relatados estão concentrados na dificuldade de estabelecer um controle sobre a qualidade das aulas ministradas. Segundo os proprietários, não é possível estabelecer estimativas confiáveis de gastos para que as aulas tenham qualidade, uma vez que “[...] <i>mesmo havendo grande investimento em equipamentos e materiais de apoio e didático-pedagógicos, em biblioteca, laboratório ou salário de professores, ainda assim surgem reclamações sobre o desempenho de professores, e alunos vem pedir descontos ou ameaçar cancelar matrícula com base em argumentos que nunca sabemos se são fundamentados, ou se são invenção ou outra insatisfação qualquer</i>”. Os depoimentos dos gestores em geral denotam o caráter discricionário da atividade da educação, e apontam uma preocupação com a postura estratégica identificada, onde está implícita a crença que a satisfação dos alunos resulta em ganhos econômicos.</p>

Quadro 2 – Características da IES - Instituição de Ensino Superior Incluída na Pesquisa

Os dados coletados pelos procedimentos relatados foram organizados e analisados, permitindo que se construísse um painel descritivo dos centros de responsabilidade existentes na entidade, e dos controles utilizados nos mesmos. A partir deste painel foi possível analisar a dinâmica do sistema de controle gerencial adotado pela instituição, e avaliar possíveis problemas constatados, em confronto com os problemas relatados.

Os centros de responsabilidade foram selecionados de acordo com a adequação ao conceito de conjunto de funções sob a responsabilidade de uma pessoa. Desta maneira, alguns órgãos colegiados foram desconsiderados. Por outro lado, as disciplinas assumidas por cada docente apresentavam claramente funções que por eles precisavam ser respondidas, e cada docente desempenhava as funções relacionadas às disciplinas que assumia. Desta maneira, entendeu-se que cada docente responde por um centro de responsabilidade, que é o conjunto de disciplinas que ministra. Com base no conjunto de centros de responsabilidade identificados, e de acordo com os controles utilizados, bem como as relações existentes entre os diferentes níveis hierárquicos da estrutura, foi possível sintetizar a estrutura de controle gerencial, que se apresenta na Tabela 1:

<b>Centro de Responsabilidade</b>	<b>Função</b>	<b>Quem controla?</b>	<b>Controles relacionados</b>	<b>Por quem é controlado?</b>
<i>Direção Geral</i>	<i>Gestor máximo da organização, dirige e coordena os esforços em prol dos objetivos da instituição.</i>	<i>Tem poder sobre todos os membros da organização, mas atua diretamente com as direções.</i>	<i>Demonstrações Contábeis e Relatório de Administração</i>	<i>Os proprietários (No caso, o mesmo é dono de 50% do capital da empresa)</i>
<i>Direção administrativa</i>	<i>Responsabiliza-se pela gestão financeira e administrativa. É quem contrata e demite.</i>	<i>Tem poder de cobrança de tarefas administrativas de todos os funcionários, exceto o diretor geral.</i>	<i>Faturamento e Orçamento</i>	<i>O Diretor Geral (no caso, a diretora é esposa do mesmo, e é dona da outra metade do capital da empresa)</i>

<i>Direção Pedagógica</i>	<i>Responde pela gestão pedagógica, selecionando chefes de departamento e gerindo a elaboração de políticas educacionais</i>	<i>Atua sobre as atividades de todo o corpo docente, com ligação mais direta junto à secretaria acadêmica e chefias de departamentos</i>	<i>Número de alunos e índice de satisfação (instrumento de avaliação institucional)</i>	<i>Pelo Diretor Geral</i>
<i>Chefia de Departamento</i>	<i>Responde pelas atividades administrativas e pedagógicas dos departamentos que chefiar.</i>	<i>Controla as atividades dos docentes do departamento que chefiar</i>	<i>Número de alunos, Orçamento, Instrumento de Avaliação Institucional, Livro Ponto</i>	<i>Responde a todos os superiores, nas atividades correlacionadas a cada diretoria</i>
<i>Corpo Docente</i>	<i>É responsável pelo processo de ensino aprendizagem dos alunos.</i>	<i>Responde diretamente à Chefia de Departamento</i>	<i>Planos de aula, Diários de Classe, Livro Ponto, Supervisão Direta do Chefe de Departamento, Instrumento de Avaliação Institucional, Sistema Automatizado Próprio</i>	<i>Não</i>
<i>Secretaria Acadêmica</i>	<i>Responde pela manutenção de registros acadêmicos e documentação político-pedagógica</i>	<i>Direção Pedagógica</i>	<i>Livro Ponto, Supervisão Direta da Direção Pedagógica, Orçamento, Sistema Automatizado Próprio</i>	<i>Não</i>
<i>Secretaria Administrativa</i>	<i>Responde pelo setor financeiro</i>	<i>Direção Administrativa</i>	<i>Livro Ponto, Supervisão Direta da Direção Administrativa, Orçamento, Relatórios e Balancetes Contábeis, Comprovantes de Pagamento, Sistema Automatizado Próprio</i>	<i>Não</i>
<i>Biblioteca</i>	<i>Administra a compra e o acesso aos livros</i>	<i>Direção Administrativa</i>	<i>Livro Ponto, Supervisão Direta da Direção Administrativa, Orçamento, Sistema Automatizado Próprio</i>	<i>Não</i>
<i>Sector de Informática</i>	<i>Administra redes de informática e laboratórios desta natureza</i>	<i>Direção Administrativa</i>	<i>Livro Ponto, Supervisão Direta da Direção Administrativa, Orçamento</i>	<i>Não</i>
<i>Comissão de Avaliação Institucional</i>	<i>Responsável pela elaboração e execução do Instrumento de Avaliação Institucional</i>	<i>Direção Geral, Administrativa e Pedagógica</i>	<i>Cumprimento dos prazos</i>	<i>Fornecer informações sobre desempenho das atividades docentes</i>

Tabela 1 – PAINEL SINTÉTICO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL DA IES

Os dados apontados no painel apontam que existem diferentes tipos de controles sendo utilizados no processo de controle gerencial da IES. Existem alguns controles de natureza contábil, porém outros instrumentos não financeiros e de natureza qualitativa, tal como o Instrumento de Avaliação Institucional, apresentam participação relevante.

Cabe destacar que o controle contábil mais citado foi o orçamento. Entretanto, quando questionados sobre o uso do orçamento, os gestores afirmaram que as metas orçamentárias, apesar de simbolizar o volume de atividades que é desejado e gastos tolerados, não tende a ser seguido rigorosamente. Metas de gastos, por exemplo, podem ser negociadas com a Direção Administrativa ou Direção Geral quando surgem evidências que ações não planejadas se tornam necessárias. Da mesma maneira, as metas de faturamento e, especialmente, número de alunos, quando não alcançadas, costumam ser relativizadas com justificativas. Não foi encontrada referência a pagamento de bônus, prêmio ou qualquer outro incentivo no cumprimento de metas orçamentárias.

Alguns entrevistados, especialmente Chefes de Departamentos e Direção Administrativa, manifestaram o uso de estratégias de cálculos gerenciais para tomada de decisões. Estes cálculos, apesar de aproximarem-se dos conceitos utilizados na análise da relação custo/volume/lucro, não são utilizados no processo de controle.

Com relação ao uso da contabilidade em departamentos disciplinados, tal como a Secretaria Administrativa, é importante ressaltar que se trata do uso tradicional de controle, onde entradas e saídas de recursos financeiros são conferidas com receitas e despesas, pagamentos e recebimentos contabilizados. A contabilidade, por sua vez, é um serviço terceirizado a um escritório contábil (também são terceirizadas as funções de limpeza e segurança).

Finalmente, é fundamental buscar compreender melhor o uso das demonstrações contábeis na prestação de contas do Diretor Geral. A contabilidade financeira tradicionalmente se desenvolveu para apresentar informações sobre a situação patrimonial de uma entidade em determinado momento, e informações sobre o desempenho econômico e financeiro de um

determinado período. Estas informações, sistematizadas e difundidas numa prática social normalizada por força de lei, apresenta condições para que os administradores do capital respondam, pelo lucro, aos proprietários. No caso da IES incluída na pesquisa, ocorre um caso comum nas EPP, onde o proprietário, ou sócio proprietário é também o gestor. Neste caso em especial, conforme depoimento do mesmo, as demonstrações contábeis são elaboradas e utilizadas na análise de resultados e desempenhos. Entretanto, tais informações servem como um “autocontrole”, sendo relativizados os resultados, caso os números apresentados não consigam exprimir a verdade econômica ou circunstancial que ele, como gestor, percebe da empresa. Uma fala peculiar que merece ser destacada, neste contexto, é do gestor: “[...] caso não fosse mestre em contabilidade, e professor com longa carreira no ensino superior, talvez me sentisse mais tentado a não prestar tanta atenção nas demonstrações contábeis”.

## **6. ANÁLISES DOS RESULTADOS**

O presente artigo teve por objetivo analisar o uso da contabilidade no processo de controle gerencial em empresas de pequeno porte com atividades que apresentassem alto nível de discricionariedade. A maneira de analisar este uso da contabilidade se deu através de um estudo de caso numa IES de pequeno porte, que apresenta as características desejadas. Tal investigação, entretanto, não tem a pretensão de ser conclusiva, uma vez que o tema merece muito maior atenção, aprofundamento e rigor científico. As conclusões aqui apresentadas se referem, portanto, tão somente ao estudo de caso em questão, mas podem apresentar alguma luz para outras investigações.

Quando observados a estrutura de controle gerencial da IES incluída na pesquisa, a primeira reflexão possível é que os aspectos comportamentais foram fortes influências no desenho da estrutura. A começar pelo aspecto político do fundador, que conseguiu reunir apoios que viabilizaram e consolidaram o empreendimento. Isto demonstra que houve trocas entre os membros da organização e o ambiente que resultaram em condições para que esta viesse a obter a eficácia desejada, ao menos no período analisado. Estas trocas, entretanto, não foram reconhecidas pela contabilidade da entidade no

momento em que ocorreram, tendo seus reflexos sido percebidos nas demonstrações contábeis somente no momento em que houve a transformação em outros recursos (por exemplo, a empresa não arcou com custos de aluguel em função da concessão do espaço em uma escola pública, apurando no resultado um ganho que se deu, de fato, em função do espaço cedido e não do confronto entre receitas e despesas).

Também não foi percebido, no sistema de controle gerencial, nenhum elemento formalizado que pudesse apontar uma atenção aos fatores políticos envolvidos. Tal falta de formalidade aparentemente se deve, entretanto, ao porte da organização, uma vez que os sócios, interessados diretos no resultado destes empreendimentos estratégicos, eram também os executores do processo.

Outra percepção que se pode ter é a influência das estratégias adotadas pelos gestores para a entidade na estrutura de controles da organização. A crença dos gestores que a satisfação dos clientes traga maiores resultados econômicos condiz com o maior número e detalhamento de controles para as atividades relacionadas ao atendimento aos alunos: secretaria acadêmica, biblioteca, chefias de departamentos e, em especial, os docentes. Isto denota uma preocupação com a maneira como o cliente se relaciona com a organização, e o maior número de controles indica que há uma tentativa de condicionar comportamentos que sejam, ao menos, adequados àquilo que os gestores entendem como satisfatório aos alunos.

A preocupação com a satisfação dos clientes, fator cultural que implica numa postura estratégica, também está explícita no principal controle burocrático utilizado: o Instrumento de Avaliação Institucional. Tal controle conta com um centro de responsabilidade próprio para seu desenvolvimento, não apenas pela vontade dos gestores, mas por imposição das normas para a educação superior reguladas pelo MEC – Ministério da Educação. As questões e estratégias de avaliação utilizadas pelo centro de responsabilidade em questão, porém, estão fortemente vinculadas à busca do nível de satisfação dos alunos com os diversos elementos da estrutura organizacional.

A discricionariedade da atividade educação foi um fator que influenciou, aparentemente, na seleção do tipo de controles a serem utilizados.

Na incapacidade de estabelecer uma correlação eficiente entre os gastos e o número de alunos formados com qualidade, a organização tendeu a buscar gradativamente controles que regulassem comportamentos (comportamentos estes aos quais se espera um fluxo de caixa positivo). Estes controles se apresentaram como o Instrumento de Avaliação Patrimonial, o controle de pessoal (livro ponto, supervisão direta), entre outros. Tais controles, por sua vez, tendem a ser utilizados em paralelo a controles contábeis como o orçamento. O conjunto das informações contábeis e não contábeis, aparentemente oferece informações sobre o desempenho econômico, relativizados pelas informações complementares oferecidas pelos demais controles implantados.

Finalmente, o porte da organização parece ter sido o elemento que mais influenciou no uso da contabilidade no sistema de controle gerencial analisado. É possível perceber claramente que existe um número significativo de controles nos níveis hierárquicos mais baixos. Esta característica do sistema, além de denotar a preocupação estratégica com a satisfação dos alunos, também demonstra que a preocupação com o controle aparentemente se torna mais importante quanto maior for a distância do gestor. Apesar do grande número de controles existentes nos níveis mais baixos, os níveis intermediários não são cobrados pela cobrança dos controles que exerce. Isto se dá de tal forma que nos níveis de direção, são muito poucos os controles existentes.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

As diminuições do número de controles conforme se elevam os níveis hierárquicos é *práxis* da administração. Entende-se que se torna necessário liberar o executivo de tarefas destinadas aos seus subordinados, para que possa dedicar-se às tarefas de caráter estratégico que lhes são próprias. Os controles para estas funções, desta maneira, devem ser desenvolvidos de modo a sintetizar o desempenho, e neste aspecto a contabilidade colabora sobremaneira, uma vez que as demonstrações contábeis permitem a avaliação do desempenho dos gestores.

Os valores apurados pela contabilidade, por sua vez, nem sempre são capazes de informar o verdadeiro desempenho econômico da entidade. Muitas vezes, o próprio desempenho econômico é de difícil mensuração, ou mesmo a sua mensuração é inviável. Isto tende a fazer com que os dados contábeis sejam relativizados, explicados e contextualizados, de modo a justificar as ações e posturas do controlado. Tal situação, nas empresas de pequeno porte, aparentemente é potencializada pela presença próxima do investidor ou do controlador no processo sob controle. Esta foi uma das principais conclusões que foram obtidas no caso em questão. Conforme depoimento do próprio gestor, a contabilidade apresenta limitações que a tornariam dispensável, caso não fosse o reconhecimento do próprio em seu valor e utilidade. Em tempo, não foi identificado no sistema de controle gerencial nenhum modelo de gestão conceitualmente difundido. Aparentemente, vários elementos de modelos diversos foram utilizados pelos gestores, que os adaptaram conforme lhes parecia mais conveniente.

A principal conclusão a que se chega é, portanto, que no caso estudado, a contabilidade tem utilidade limitada, e seu papel para o controle gerencial é fornecer uma pauta de discussões, que será relativizada em função das informações obtidas por outros meios, tais como a supervisão direta e controles não financeiros. Assim, a contabilidade desempenha no controle gerencial de empresas de pequeno porte, e especialmente para entidades cujas atividades possuem grande nível de discricionariedade, um papel participativo, porém simbólico, cuja importância é determinada pelo significado que os membros da organização dedicam à mesma.

Como consideração final é importante destacar a relevância dos aspectos comportamentais para a compreensão da contabilidade no controle gerencial de entidades de pequeno porte e entidades com alto nível de discricionariedade. Ao que tudo indica, ou ao menos, ao que parece representar o estudo de caso aqui relatado, torna-se necessário o aprofundamento dos conceitos de relações de poder estudados na sociologia, e dos conceitos da psicologia para explicar os comportamentos humanos, para que se possa compreender o processo de relativização das informações. Tal caminho parece ser fundamental, pois mesmo que a contabilidade sofisticue

suas tecnologias de apuração do valor econômico, ainda assim as pessoas tenderão a depositar diferentes significados nestes valores.

Com sugestão de estudos sobre o uso da contabilidade em empresas como a IES estudada no caso, aponta-se uma variável que emerge fortemente: a influência das relações interpessoais. Em organizações com maior capacidade de uso de controles disciplinados, o poder das cúpulas administrativas de adequar comportamentos pode ser limitado talvez pela capacidade de substituição dos indivíduos para cargos onde o desempenho tenha sido insatisfatório. Mas em centros discricionários, há a necessidade do desenvolvimento de uma relação de trocas, com a confiança mútua. Um dos caminhos possíveis de investigação neste sentido são os contratos psicológicos, que analisam estas relações de troca não formalizadas nas organizações. Bases teóricas da psicologia organizacional e da psicologia social podem sustentar análises que consigam relacionar, finalmente, as variáveis psicológicas dos membros das organizações com as variáveis administrativas dos sistemas de controle – entre elas, a contabilidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**; tradução Adalberto Ferreira das Neves. – São Paulo : Atlas, 2001.

BERENSCHOT; HAVE, Steven Tem; HAVE, Wouter Tem; [et al]. **Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

BERTALANFFY, L. V. **Teoria Geral dos Sistemas**. Rio de Janeiro: Ed. Vozes, 1975.

BRASIL. **Código Comercial** / obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz Toledo de Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 51. ed. – São Paulo : Saraiva, 2006. (Legislação Brasileira)

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2nd ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHANG, E. C. **Business income in accounting and economics**. *The Accounting Review*, Oct, 1962.

COHEN, J. R.; PAQUETTE, L. **Management accounting practices: perceptions of controllers**, *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, 73-83, 1991.

EDWARDS, E.; BELL, P. *The theory and measurement of business income*. Berkley, California, University of California Press, 1961.

FLAMHOLTZ, Eric. **Efective Organizational Control: A framework, Applications, and Implications**. *European Management Journal*. Vol. 14. Nº. 6 – Great Britain : Pergamon Press Ltda, 1996.

FREZATTI, F., ROCHA, W., NASCIMENTO, A. R., JUNQUEIRA, E., **Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial, no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIBSON, J. L.; IVANCEVICH, J. M.; DONNELLY, J. M. **Organizations: behavior, structure, processes**. 9th ed. Chicago: Irwin, 1991.

HENDRIKSEN, E. S; VAN BRED, M. F. **Teoria da Contabilidade**. tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. – São Paulo : Atlas, 1999.

HOFFJAN, ANDREAS, NEVRIES, PASCAL AND STIENEMANN, RENE. **Comparative Management Accounting – Literature Review on Similarities and Differences between Management Accounting in Germanic and Anglophone Countries, Working Paper**, WHU – Otto Beisheim School of Management, 2006

HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos : Um enfoque administrativo**. Vol. 1 e 2 – São Paulo : Editora Atlas, 1978.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidades das Sociedades por Ações : Aplicável às Demais Sociedades**. FIEPECAFI – 6ª ed. ver. e atual. – São Paulo : Atlas, 2003.

KASSAY, S. **As empresas de pequeno porte e a contabilidade**. Caderno de Estudos, v.9, n. 15, p. 60-74, São Paulo : FIEPECAFI. Janeiro/Junho de 1997.

LANGFIELD-SMITH, K. **Management Control Systems and Strategy: A Critical Review**. *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, Nº. 2. Great Britain : Elsevier Science Ltd, 1997.

MERCHANT, K. A. **The control function of management**. *Sloan Management Review*, v. 23, n. 4, p. 43 – 55, summer, 1982.

MERCHANT, K. A. **The control function of management.** Sloan Management Review, v. 23, nº. 4. Summer, 1982. Revisto em 1991.

MINTZBERG, H. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações.** Tradução Ailton Bomfim Brandão. – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2006.

MINTZBERG, H.; WESTLEY, F. **Decision making: It's not what you think.** MIT Sloan Management Review; v. 42, n.3, p. 89-93, spring, 2001.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENA EMPRESA – SEBRAE. **Portal do Sebrae.** Disponível em [www.sebrae.com.br](http://www.sebrae.com.br). Último acesso em 20/06/2010.

SILVA, D. S.; GODOY, J. A.; CUNHA, J. X.; COELHO NETO, P. **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas.** – 5. ed. – Brasília : CFC : SEBRAE, 2002.