



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

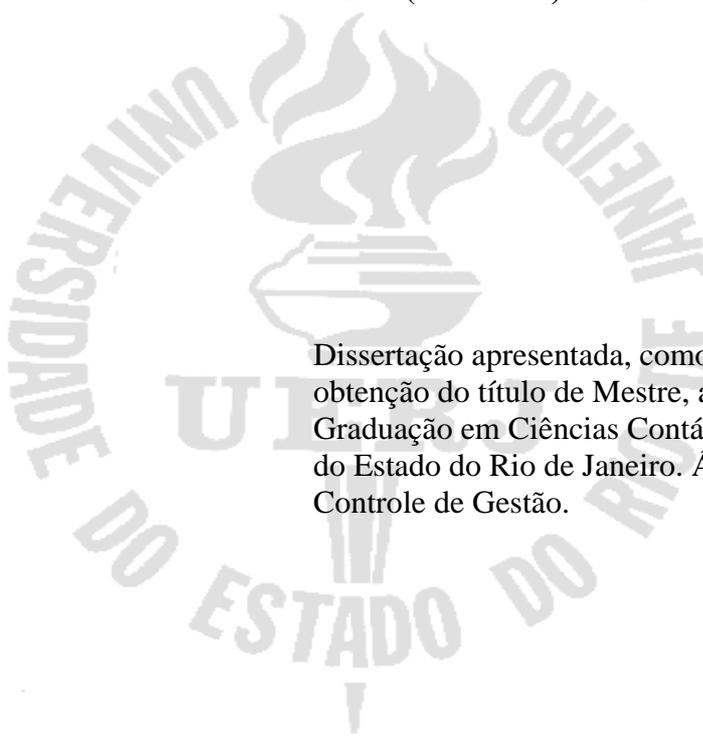
Antonio Paulo Mottin

**O sistema de controle gerencial em empresas petrolíferas: um estudo de caso múltiplo:
os casos da Petróleo Brasileiro S/A. (Petrobras) e da Shell Brasil Ltda**

Rio de Janeiro
2011

Antonio Paulo Mottin

**O sistema de controle gerencial em empresas petrolíferas: um estudo de caso múltiplo:
os casos da Petróleo Brasileiro S/A. (Petrobras) e da Shell Brasil Ltda**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Doutor Josir Simeone Gomes

Rio de Janeiro
2011

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

M922

Mottin, Antonio Paulo

O sistema de controle gerencial em empresas petrolíferas : um estudo de caso múltiplo: os casos da Petróleo Brasileiro S/A. (Petrobras) e da Shell Brasil Ltda / Antonio Paulo Mottin. - 2011.

117f.

Orientador: Josir Simeone Gomes.

Dissertação (Mestrado) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

Bibliografia: f.102-104.

1. Administração de empresas- Estudo de casos - Teses. 2. Controle organizacional - Teses. 3. Contabilidade gerencial - Teses. 4. Shell Brasil (Firma). 5. PETROBRÁS. I. Gomes, Josir Simeone. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 658:553.982(81)

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Antonio Paulo Mottin

**O sistema de controle gerencial em empresas petrolíferas: um estudo de caso múltiplo:
os casos da Petróleo Brasileiro S/A. (Petrobras) e da Shell Brasil Ltda**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de gestão.

Aprovada em 01março de 2011

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Josir Simeone Gomes (Orientador)
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Francisco de Carvalho Rezende
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Adriano Rodrigues
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro
2011

DEDICATÓRIA

A Deus, à Sandra, minha esposa, ao Fabiano, à Anelise, à Francine, ao Edson, à Betina, ao Edgar, à Andressa e ao Nilson, meus filhos, nora e genros.

AGRADECIMENTOS

À Deus por ter me conduzido até este momento.

À minha esposa, meus filhos, minha nora e meus genros e meus amigos pela paciência, incentivo, ajuda e orações pela conclusão deste meu trabalho.

Em especial, ao Prof. Dr. Josir Simeone Gomes, pela paciência, dedicação na orientação da minha dissertação e pelo seu trabalho exemplar na coordenação do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ.

Ao meu ex-coordenador Ubiratan Stavola Pereira, pelo incentivo para eu ingressar no mestrado e à minha colega Aleteia dos Santos Ferreira por ter propiciado o contato com a empresa Shell.

Às empresas que propiciaram as entrevistas, particularmente aos entrevistados, senhor Jarbas Amorim Americano e senhor Marcello Pacheco.

Aos membros da banca examinadora, Prof. Dr. Adriano Rodrigues (FACC/UFRJ) e Prof. Dr. José Francisco de Carvalho Rezende (FAF/UERJ).

Ao meu gerente, Fernando Mourão Maio, e ao meu gerente geral, Paulo José Alves, pelo apoio à minha participação no curso.

A todos os colegas da turma 2009, pelo incentivo, companheirismo e amizade.

Aos professores e funcionários do mestrado, pelos muitos ensinamentos e apoio dado.

“Em toda parte só se aprende com quem se gosta.”

Johann Wolfgang von Goethe

RESUMO

Mottin, Antonio Paulo. *O sistema de controle gerencial em empresas petrolíferas: um estudo de caso múltiplo: os casos da Petróleo Brasileiro S/A.(Petrobras) e da Shell Brasil Ltda.* 2011. 117f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

A partir da metade do século passado, a industrialização no Brasil entrou numa fase de grande expansão gerando um aumento na demanda por combustíveis. Neste contexto, a indústria petrolífera tomou um grau de importância espetacular que continua até hoje. O desempenho das empresas ligadas a cadeia de valor de combustíveis passaram a ser importantes para toda a economia, quer pela influência nos custos, como no mercado de capitais, pelos grandes investimentos que requerem. O presente estudo visa analisar os sistemas de controle gerencial das empresas Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras) e Shell Brasil Ltda. Tendo como objetivo verificar se os seus sistemas de controle gerenciais estão aderentes a literatura sobre esse tema. A pesquisa de estudo de caso múltiplo foi executada através de entrevista com gerentes das duas petrolíferas sobre objetivos organizacionais, contabilidade por responsabilidade, processo orçamentário, *balanced scorecard* (BSC) e *Enterprise Resource Planning* (ERP). Também foram coletadas informações institucionais publicadas pelas duas empresas.

Palavras-chave: Sistemas de controle gerencial. Contabilidade por responsabilidade. Orçamento.

ABSTRACT

Since the last half of the past century, the industrialization in Brazil had entered a phase of great expansion, increasing the demand for fuels. In this context, the petrol industry had achieved a high degree of importance that continues today. The companies linked with the value chain of fuels had a performance that started to be important for the whole economy, either by the influence on the costs, as in the capital market, or by the high investments that they required. The present study analyzes the management control systems of Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras) and Shell Brasil Ltda, aiming to verify whether their management control systems are adapted to the literature on this topic. The multiple case research was done through interviews with managers of the two petrol companies about organizational targets, responsibility accounting, budgeting, balanced scorecard (BSC) and Enterprises Resource Planning (ERP). It was also collected institutional information published by the two companies.

Keywords: Management control systems. Responsibility accounting. Budget.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Sistema de Controle	18
Quadro 1 – Sistema de controle em função da estrutura	37
Tabela 1 – Pesquisa sobre objetivos das empresas.....	65
Tabela 2 – Pesquisa sobre BSC	67
Figura 2 – Evolução da avaliação do desempenho na Petrobras.....	67
Tabela 3 – Pesquisas sobre Centros de Responsabilidade.....	70
Tabela 4 – Pesquisa sobre Preços de Transferência	71
Tabela 5 – Pesquisa sobre Filosofia Orçamentária.....	75
Tabela 6 – Pesquisa sobre Função Orçamentária	76
Tabela 7 – Pesquisa sobre Tipos de Orçamentos	78
Tabela 8 – Pesquisa sobre Horizonte Temporal do Orçamento	78
Tabela 9 – Pesquisa sobre Fonte de Dados do Orçamento.....	79
Tabela 10 – Pesquisa sobre Evolução do Sistema Orçamentário.....	80
Tabela 11 – Pesquisa sobre Processo de Revisão do Orçamento.....	80
Tabela 12 – Pesquisa sobre Controle Orçamentário.....	81
Tabela 13 – Pesquisa sobre Compromisso com o Orçamento.....	82
Tabela 14 – Pesquisa sobre Recrutamento e Treinamento de Pessoal Orçamentário	83
Tabela 15 – Pesquisa sobre Medidas de Avaliação de Desempenho dos Centros de Responsabilidade	83

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	12
1	REVISÃO DA LITERATURA	15
1.1	Sistema de controle gerencial	15
1.1.1	Definição de sistema	15
1.1.2	Gerenciamento.....	16
1.1.3	Definição de controle	17
1.1.4	Formulação de estratégia.....	19
1.1.5	Controle gerencial	19
1.1.6	Controle de tarefas.....	20
1.1.7	Controle de tarefas <i>versus</i> controle gerencial.....	20
1.1.8	Tecnologia da Informação.....	21
1.2	As organizações	23
1.2.1	A teoria institucional	23
1.2.2	A estrutura das organização	26
1.2.3	O ciclo de vida das organizações	28
1.2.4	Capital Intelectual.....	30
1.2.5	As empresas organizadas por processo	34
1.3	Estrutura organizacional	36
1.3.1	Centro de responsabilidade	37
1.3.1.1	Centro de custos	38
1.3.1.2	Centro de receitas	38
1.3.1.3	Centro de resultado.....	39
1.3.1.4	Centro de investimento.....	40
1.3.2	Preço de transferência	40
1.4	Medidas de desempenho	42
1.4.1	Orçamento	42
1.4.2	ROI (return on investment)	43
1.4.3	Planejamento estratégico e <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	44
1.4.4	Controle gerencial	46
1.5	Síntese da revisão da literatura	46
2	A INDÚSTRIA PETROLÍFERA	49

3	PESQUISAS PUBLICADAS SOBRE O TEMA	56
3.1	O controle gerencial de uma empresa estatal brasileira: o caso da Petrobras ...	56
3.2	Fatores de sucesso e insucesso na implementação de sistemas de informação gerencial: estudo do caso do segmento de exploração e produção de petróleo da Petrobras S/A	56
3.3	Controle gerencial em empresas internacionalizadas: caso Petrobras Uruguay Distribución	57
3.4	Uma análise da mudança das práticas contábeis, ocorrida em 1999, relativas às atividades de exploração e produção de petróleo: o caso Petrobras S/A	57
4	METODOLOGIA	59
4.1	Objetivo e tipo de pesquisa	59
4.2	Base referencial	60
4.3	Coleta e análise de dados	60
4.4	Escolha das empresas e dificuldades encontradas	61
5	DISCUSSÃO DOS CASOS	62
5.1	Perfil das empresas	62
5.1.1	Petróleo Brasileiro S/A. (Petrobras).....	62
5.1.2	Shell Brasil Ltda.	63
5.2	Objetivos organizacionais	64
5.2.1	Pesquisa	64
5.2.2	Análise.....	67
5.3	Contabilidade por responsabilidade	69
5.3.1	Pesquisa	69
5.3.2	Análise.....	73
5.4	Processo orçamentário	75
5.4.1	Pesquisa	75
5.4.2	Análise.....	85
5.5	Enterprise Resource Planning (ERP)	86
5.6	Capital Intelectual	87
5.7	Síntese dos resultados	88
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA NOVAS PESQUISAS ...	91
6.1	Considerações finais	91
6.2	Sugestões para novas pesquisas	92
	REFERÊNCIAS	93

ANEXO A - Roteiro de Entrevista	98
--	-----------

INTRODUÇÃO

O petróleo é uma matéria prima estratégica para qualquer país no mundo, pois todo o nosso sistema energético é muito dependente dos combustíveis fósseis.

No Brasil, a partir da segunda metade do século passado a industrialização entrou numa fase de grande expansão e o nosso sistema viário expandiu-se com o predomínio de automóveis e caminhões, o que gerou uma demanda grande por combustíveis derivados de petróleo.

Diante desse quadro, a indústria petrolífera tomou um lugar de destaque no nosso desenvolvimento. Em 1953 foi fundada a Petróleo Brasileiro S/A. (Petrobras), como resultado da campanha popular iniciada em 1946 com o slogan “O petróleo é nosso”. Criada com a finalidade de executar os objetivos do governo brasileiro no setor petrolífero, a Petrobras é hoje uma empresa de energia num mercado globalizado e tem-se destacado pela sua governança corporativa.

Presente em 25 países e líder do setor petrolífero brasileiro, a Petrobras é uma sociedade anônima de capital aberto e tem como acionista majoritário o Governo do Brasil. Considerada, em janeiro de 2011, a 3ª maior empresa de energia do mundo pela *PFC Energy*, possui um plano de negócios que prevê investimentos de cerca de US\$224 bilhões até 2014.

Desde 1978, a Petrobrás lança e apóia programas de controle de emissão de gás, reflorestamento em larga escala e treinamento de combate a emergências, como o programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento que resultou na construção do primeiro Centro de Combate à Poluição do Mar do Brasil. Em 2009, foi considerada, pela *Ibope Inteligência*, a empresa mais socialmente responsável do país.

Outra grande empresa atuante no ramo é a Shell Brasil Ltda. Sempre com destaque no mercado de combustíveis, está presente no Brasil desde 1913, inicialmente com o nome de *The Anglo-Mexican Petroleum Products Company*, como fruto de uma sociedade entre a Royal Dutch/Shell e a companhia petrolífera Anglo-Mexican. A partir de 1946, o grupo Shell passa a controlar 100% da empresa. Em 1961, se nacionaliza e passa a ser uma empresa brasileira de capital estrangeiro com a razão social Shell Brasil S.A., a qual levou até 2002 quando mudou para Shell Brasil Ltda.

Com R\$6 bilhões investidos em Exploração e Produção desde 1998 e 2,7 mil posto de serviço na rede do Varejo, a Shell Brasil Ltda possui 16% de participação no mercado de

distribuição brasileiro, segundo dados do Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (Sindicom).

Desde de 1942, a empresa possui projetos de investimentos na cultura do país, como a *Filmoteca Shell*, o *Prêmio Shell de Música* e o *Prêmio Shell de Teatro*. Além disso, a empresa está presente em projetos de preservação ambiental, como o programa Desafio Ambiental, criado em 1990, com metas de segurança para o meio ambiente, e o *Shell Energy Efficiency*, em 2001, com o objetivo de incentivar a redução do consumo de energia.

Esta pesquisa sobre Sistema de Controle Gerencial em Empresas Petrolíferas focou a Petrobras e Shell por serem destaques neste setor, que é fundamental para o crescimento da economia brasileira.

Entende-se que estudos acadêmicos devem ser voltados para o interesse coletivo, assim sendo, é justificável a preocupação com a qualidade da gestão de empresas estratégicas do país. Num mundo cada vez mais competitivo, deve-se desenvolver as habilidades de gerenciamento em busca de maior eficiência e eficácia das empresas.

Este estudo pode servir como base para futuras pesquisas sobre novas tendências no gerenciamento das empresas da cadeia de produção de petróleo no Brasil, que se mostra promissora. Alguma peculiaridade apresentada durante a pesquisa, por determinada empresa pode ser melhor explorada em novos estudos.

Este trabalho foi estruturado buscando-se o referencial teórico sobre o sistema de controle gerencial, com definições já consagradas e também algumas novas abordagens sobre o tema.

A pesquisa buscou responder a pergunta:

Qual o a proximidade ou distância dos sistemas de controle gerencial das empresas petrolíferas e o referencial teórico sobre o tema, tendo por foco os objetivos organizacionais, a contabilidade por responsabilidade e o processo orçamentário?

Esta pesquisa é um estudo de caso – múltiplo – que segundo Gomes (2006, p. 18) “é uma descrição de uma situação real do mundo dos negócios, experimentado por uma determinada organização ou pessoa, em certo momento, envolvendo um problema, uma decisão, um desafio, ou uma oportunidade a ser considerada por alguém”.

A presente dissertação é composta por sete capítulos:

- INTRODUÇÃO – buscou-se dar uma idéia da estrutura do trabalho;
- CAPÍTULO 1 - Revisão da Literatura - são apresentadas definições acerca do controle gerencial, planejamento e controle e as organizações;

- CAPÍTULO 2 - A Indústria Petrolífera - há uma retrospectiva do desenvolvimento da atividade petrolífera no Brasil e um relato sobre a origem do petróleo;
- CAPÍTULO 3 – Pesquisas Publicadas sobre o tema - traz informações sobre dissertações já realizadas acerca da indústria petrolífera;
- CAPÍTULO 4 - Metodologia – relata como foi realizada a pesquisa e qual a pergunta da pesquisa;
- CAPÍTULO 5 - Discussão dos Casos – Pesquisas e análises quanto a objetivos organizacionais, contabilidade por responsabilidade, processo orçamentário, ERP e Capital Intelectual;
- CAPÍTULO 6 – Considerações Finais e Sugestões para Futuras Pesquisas.

1 REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo oferece uma revisão da literatura acerca do tema controle gerencial. A revisão da literatura está dividida em três partes, a primeira está direcionada para Sistemas de Controle Gerencial, a segunda parte trata dos conceitos sobre Organizações e a terceira parte está voltada para Estrutura Organizacional.

1.1 Sistema de controle gerencial

1.1.1 Definição de sistema

A teoria de sistemas foi proposta em meados de 1950 pelo biólogo Ludwig von Bertalanffy (ALVAREZ, 1990). Em 1956 Ross Ashby introduziu o conceito na ciência cibernética. A pesquisa de Von Bertalanffy foi baseada numa visão diferente do reducionismo científico até então aplicada pela ciência convencional. Dizem alguns que foi uma reação contra o reducionismo uma tentativa para criar a unificação científica.

Um sistema, é um conjunto de elementos interconectados, de modo a formar um todo organizado. Vindo do grego o termo "sistema" significa "combinar", "ajustar", "formar um conjunto".

Segundo Anthony e Govindarajan (2008) um sistema é uma forma predeterminada e normalmente repetitiva de realizar uma atividade ou um conjunto de atividades. Os sistemas são caracterizados por uma série de etapas mais ou menos periódicas, coordenadas e recorrentes, que tem como finalidade realizar um propósito especificado. Os sistemas de controle gerencial são muito mais complexos e necessitam de julgamento.

Muitas ações gerenciais não são sistemáticas. Os gestores normalmente se deparam com situações para as quais as regras não estão bem definidas e, portanto, eles devem usar sua melhor capacidade de julgamento para decidir quais ações executar. A eficiência de suas ações é determinada pela capacidade que possuem em lidar com pessoas, e não por uma regra específica do sistema (embora o sistema possa sugerir a natureza geral da resposta

apropriada). Se todos os sistemas indicassem a ação correta para todas as situações, não haveria necessidade de gestores humanos.

Uma pessoa pode descrever com considerável profundidade as várias etapas do sistema formal, as informações que são coletadas e usadas em cada etapa e os princípios que regem a operação do sistema como um todo. Mas é muito difícil, exceto em termos gerais, descrever as ações apropriadas para os gestores que encontram situações não contempladas no sistema formal. Essas ações apropriadas dependem, entre outros fatores, das habilidades e personalidades das pessoas envolvidas, seus relacionamentos com as outras pessoas e o ambiente em que um determinado problema surge. É importante reconhecer, entretanto, que esses processos informais são fortemente afetados pelo modo como os sistemas de controle formais são projetados e como funcionam.

1.1.2 Gerenciamento

Anthony e Govindarajan, (2008, p. 2), afirmam que uma organização consiste em um grupo de pessoas que trabalham juntas para atingir algumas metas comuns. As organizações são conduzidas por uma hierarquia de gestores, com o diretor executivo (CEO – *Chief Executive Officer*) na parte superior do organograma e os gerentes de unidades de negócio, departamentos, funções e outras subunidades posicionadas abaixo desse nível. A complexidade da organização determina o número de níveis da hierarquia. Todos os gestores, exceto o CEO, são superiores e subordinados; eles supervisionam pessoas em suas próprias unidades e essas, por sua vez, são supervisionadas pelos gerentes a quem se reportam.

O CEO (ou, em algumas organizações, uma equipe de gestores da alta administração) decide sobre as estratégias gerais que permitirão à empresa alcançar suas metas. Os gerentes das diversas unidades de negócio formulam estratégias de negócios adicionais, que são submetidas ao CEO, e que permitirão que suas unidades de negócio alcancem as referidas metas. O processo de controle gerencial é o processo pelo qual os gestores de todos os níveis se esforçam para que as pessoas supervisionadas por eles possam implementar suas estratégias.

1.1.3 Definição de controle

Para Anthony e Govindarajan (2008), controle gerencial é o processo pelo qual os administradores influenciam outros membros da organização para implementarem as estratégias da organização. O controle gerencial é facilitado por um sistema formal que inclui um ciclo recorrente de atividades. O controle gerencial é uma das três funções de planejamento e controle que estão presentes em quase toda a organização. As outras duas funções são a formação de estratégia, o processo em grande parte não sistemático de identificação de ameaças e oportunidades e de decisão sobre novas estratégias em resposta; e o controle de tarefas, ou seja, o processo que assegura que as tarefas especificadas sejam realizadas de forma eficiente e eficaz.

O controle gerencial, para Dymont (1987), é estabelecer metas, atribuir responsabilidades para obtenção de um resultado, comparar o que ocorreu com o que se esperava e tomar as atitudes corretivas, quando forem necessárias.

Reeves e Woodward (*apud* GOMES, 1983), expressaram que na literatura referente ao comportamento organizacional, o termo “controle” tem sido confundido com o de “dirigir”.

Drury (2004), acrescenta ainda que o controle realizado pela empresa é de suma importância, pois as organizações conseguem um acompanhamento das atividades desenvolvidas pelos seus membros, se estão consistentes com os planos traçados e se os objetivos estão sendo atingidos.

Para Gomes e Salas (2001) o controle é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações, consentâneos com as necessidades identificadas pelos clientes.

Anthony e Govindarajan, (2008, p. 2), destacam que os elementos que compõem todo sistema de Controle são:

- Um mecanismo de *detector* ou sensor – que mede o que realmente ocorre no processo que está sendo controlado;
- Um mecanismo de *assessor* – que determina a importância das ocorrências, fazendo uma comparação em relação a algum padrão ou expectativa do que deveria estar ocorrendo;

- Um mecanismo *realizador* – (freqüentemente chamado de *feedback*), que altera o padrão de comportamento se o assessor indicar que ele precisa ser alterado;
- Uma *rede de comunicações* – sistema que transmite as informações entre o detector e o assessor e entre o assessor e o realizador. É necessária para a interface das informações precisas para o desenvolvimento de suas funções.

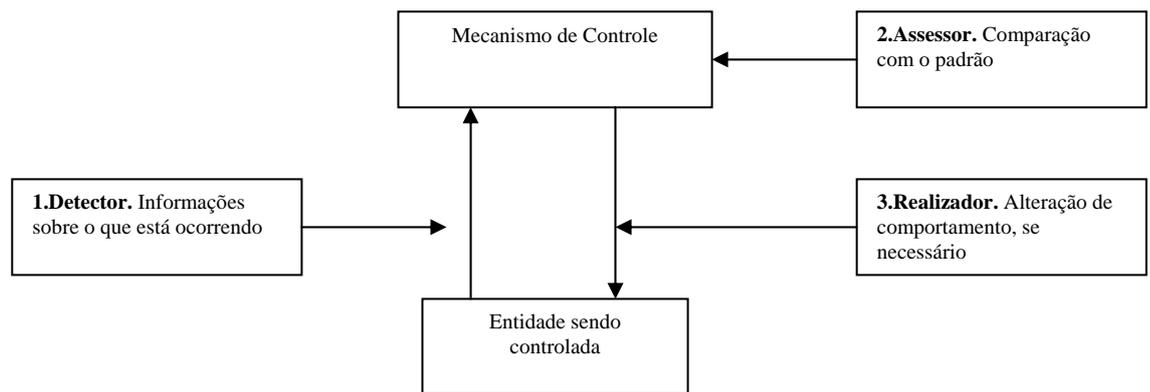


Figura 1 – Sistema de Controle
 Fonte: Anthony; Govindarajan (2008, p. 2).

Para que o processo de controle seja executado dentro de uma organização, se torna necessário identificar prováveis desvios, que podem ocorrer de forma mecânica ou através de interferência humana (se apresentar complexidade). Na segunda fase do processo o assessoramento é indispensável para o levantamento do desvio ocorrido, classificando-os de acordo com as variações. Por conseguinte, o mecanismo do realizador, corresponde a ação corretiva dos desvios, se percebida alguma diferença significativa entre o status real e o desejado. Por fim, a rede de comunicação existente entre os elementos do processo de controle é imprescindível para a interface das informações precisas para o desenvolvimento de suas funções.

Conforme Gomes e Salas (2001), o processo de controle compreende a formulação de objetivos, o planejamento e orçamentação dos meios e seu custo para o alcance dos objetivos e a avaliação periódica da atuação. O contexto organizacional em que opera o sistema de controle influencia fortemente o desenho e o funcionamento do sistema. Este contexto organizacional compreende a estrutura, a estratégia, as pessoas que fazem parte da organização e as relações interpessoais existentes entre elas e a cultura organizacional. O contexto social é um importante mecanismo de controle, mas a diferença dos fatores anteriores é geralmente muito mais complexa e difícil de ser controlada.

1.1.4 Formulação de estratégia

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008) as estratégias são planos grandes e importantes. Elas determinam, de modo geral, a direção em que a alta administração deseja que a organização siga. Formulação de estratégia é o processo de decisão sobre novas estratégias; controle gerencial é o processo de implementação dessas estratégias. A análise estratégica envolve muito julgamento, e os números usados no processo são normalmente estimativas preliminares. Em contraste, o processo de controle gerencial envolve uma série de etapas que ocorrem em uma sequência previsível, de acordo com um cronograma mais ou menos fixo e com estimativas confiáveis.

A análise de uma estratégia proposta normalmente envolve relativamente poucas pessoas – o responsável pela idéia, a equipe dos escritórios centrais e a alta administração. Em compensação, o processo de controle gerencial envolve gestores e suas equipes em todos os níveis da organização.

1.1.5 Controle gerencial

Segundo Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial envolve uma série de atividades que incluem:

- Planejamento sobre o que a organização deve realizar;
- Coordenação das atividades das várias partes da organização;
- Comunicação das informações;
- Avaliação das informações;
- Decisão, se houver, sobre qual ação deve ser executada;
- Influência sobre pessoas, visando a alteração de seu comportamento.

O controle gerencial não requer necessariamente que todas as ações correspondam a um plano previamente determinado, assim como um orçamento. Esses planos são baseados

em circunstâncias que supostamente existiam no momento em que eles foram formulados. Se essas circunstâncias mudaram no momento da implantação, as ações determinadas pelo plano podem não ser mais apropriadas.

Alinhamento de meta significa que, na medida que for possível, as metas dos membros individuais de uma organização devem ser consistentes com as metas da própria organização. O sistema de controle gerencial deve ser projetado e utilizado tendo-se em mente o princípio do alinhamento de meta.

1.1.6 Controle de tarefas

O controle de tarefas é o processo que garante que as tarefas especificadas sejam eficiente e efetivamente realizadas.

O controle de tarefas é orientado à transação – ou seja, ele envolve a execução de tarefas individuais, de acordo com as regras estabelecidas no processo de controle gerencial. O controle de tarefas frequentemente consiste em se verificar se essas regras estão sendo seguidas, o que corresponde a uma função que em alguns casos não requer sequer a presença de seres humanos. Muitas atividades centrais de uma organização – incluindo compras, programação, lançamento de pedidos, logística, controle de qualidade e administração de caixa – são sistemas de controle de tarefas. Algumas dessas atividades, embora mecânicas, podem ser extremamente complicadas.

1.1.7 Controle de tarefas *versus* controle gerencial

A mais importante distinção entre o controle de tarefa e o controle gerencial é que vários sistemas de controle de tarefas podem ser estabelecidos em termos padrão (tempo, consumo), ou seja, em termos científicos, enquanto que o controle gerencial nunca pode ser reduzido a um teste único ou controlável. Por definição, o controle gerencial envolve o comportamento de gerentes e isso não pode ser expresso por equações. Erros sérios podem ser cometidos quando os princípios desenvolvidos por cientistas de gerenciamentos, para situações de controle de tarefas, são aplicados às situações de controle gerencial. No controle

gerencial, os gerentes interagem com outros gerentes; no controle de tarefas ou os seres humanos não estão envolvidos (como ocorre em alguns processos de produção automatizados) ou existe uma interação entre um gerente e um não gerente.

No controle gerencial o foco está nas unidades organizacionais; no controle de tarefa o foco está nas tarefas específicas executadas por essas unidades organizacionais. O controle gerencial está relacionado com as atividades amplamente definidas pelos gerentes sobre decisões a respeito do que deve ser realizado dentro das restrições gerais das estratégias. O controle de tarefas está relacionado com as tarefas especificadas, sendo que a maioria delas requer pouco ou nenhum julgamento para serem executadas.

1.1.8 Tecnologia da Informação

Anthony e Govindarajan (2008) afirmam que a internet facilita a coordenação e o controle por meio do processamento eficiente de informações, mas a internet não pode substituir os processos fundamentais que estão envolvidos no controle gerencial. Isso ocorre porque a implementação de estratégias por meio dos controles gerenciais é essencialmente um processo social e comportamental e, portanto não pode ser totalmente automatizado. A disponibilidade de acesso eletrônico aos bancos de dados contribui de certo modo para a formação de opiniões necessárias para a elaboração e o funcionamento de um sistema de controle adequado. E essas opiniões envolvem:

- 1.A compreensão da importância relativa das várias metas, que muitas vezes são concorrentes e que impulsionam as pessoas a agir;
- 2.Alinhamento de várias metas individuais com as metas da organização;
- 3.Desenvolvimento de objetivos específicos, por meio dos quais as unidades de negócio, as áreas funcionais e os departamentos individuais serão avaliados;
- 4.Comunicação da estratégia e dos objetivos de desempenho específicos por toda a organização;
- 5.Determinação das variáveis críticas a serem medidas na avaliação de uma contribuição individual para as metas estratégicas;
- 6.Avaliação do desempenho real em relação ao padrão e elaboração de inferências sobre como tem sido o desempenho do gestor;

7. Realização de reuniões de análise do desempenho produtivo;
8. Elaboração de estrutura de remuneração correta;
9. Exercer influência em pessoas para que alterem seus comportamentos.

Conforme publicação na Wikipédia, o ERP (*Enterprise Resource Planning*) ou SIGE (*Sistemas Integrados de Gestão Empresarial*, no Brasil) são sistemas de informação que integram todos os dados e processos de uma organização em um único sistema. A integração pode ser vista sob a perspectiva funcional (sistemas de: finanças, contabilidade, recursos humanos, fabricação, marketing, vendas, compras, etc) e sob a perspectiva sistêmica (sistema de processamento de transações, sistemas de informações gerenciais, sistemas de apoio a decisão, etc).

Os ERPs, em termos gerais, são uma plataforma de software desenvolvida para integrar os diversos departamentos de uma empresa possibilitando a automação e armazenamento de todas as informações de negócios.

Também conforme a Wikipédia, o SAP é um ERP transacional, produto principal da SAP AG, uma empresa alemã, líder no seguimento de software corporativos, tendo cerca de 86 mil clientes, segundo a própria SAP, em todo mundo, dentre a grande maioria empresas de grande porte.

O sistema procura contemplar a empresa como um todo, dividido em módulos, onde cada módulo corresponde a uma área específica, como por exemplo, o módulo SD (*Sales and Distribution*) que contempla a área de Vendas e Distribuição, fazendo a integração das informações para determinado processo. Cada programa, é executado através de uma transação separadamente. Estes programas são desenvolvidos em ABAP, uma linguagem de programação, na qual a SAP detem os direitos.

Cada módulo é responsável por mais mil processos de negócios, baseado em práticas do dia a dia de cada empresa, o sistema é configurado para atender a necessidade de cada determinado processo, onde mais de 8 mil tabelas administram em tempo real as informações que trafegam pela empresa.

Segundo o Wikipédia, os principais módulos do SAP são:

- MM - *Material Management*;
- SD - *Sales and Distribution*;
- FI - *Financial Accounting*;
- PP - *Production Planning and Control*;

- HR - *Human Resource*;
- PS - *Project System*;
- CO – *Controlling*;
- QM - *Quality Management*;
- PM - *Plant Maintenance*;
- IS - *Industry Solutions*;
- BW - *Business Warehousing*.

Algumas das vantagens da implementação de um ERP numa empresa são:

- Eliminar o uso de interfaces manuais;
- Reduzir custos;
- Otimizar o fluxo da informação e a qualidade da mesma dentro da organização (eficiência);
- Otimizar o processo de tomada de decisão;
- Eliminar a redundância de atividades;
- Reduzir os limites de tempo de resposta ao mercado;
- Reduzir as incertezas do *Lead Time*;
- Incorporação de melhores práticas (codificadas no ERP) aos processos internos da empresa;
- Reduzir o tempo dos processos gerenciais.

1.2 As organizações

1.2.1 A teoria institucional

A teoria institucional usa a expressão isomorfismo institucional para descrever a convergência progressiva através da imitação. Teóricos da teoria institucional como Meyer e Rowan (1977 *apud* MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL; 2000, p. 216) sugerem que “o isomorfismo institucional provê uma cobertura sob a qual a organização ganha proteção” como, por exemplo, “ter sua conduta questionada. A organização torna-se, de certa forma

legítima”. Neste contexto são distinguidos três tipos de isomorfismo: coercitivo, mimético e normativo.

Isomorfismo coercitivo - consiste nas pressões pela conformidade, exercidas através de padrões, regulamentos e assemelhados, como em empresas aéreas que operam sobre rigorosas regras de segurança, fato que causa certa uniformidade na estrutura estratégica.

Isomorfismo mimético - pode ser traduzido como benchmarking que consiste em copiar as melhores práticas de seus concorrentes, pois com essa pratica buscam mostrar aos outros de que também estão na vanguarda das melhores praticas.

Isomorfismo normativo - resulta da forte influencia da perícia profissional, as organizações contemporâneas são, muitas vezes, dominadas por experts que incorporam suas próprias normas profissionais comuns às tomadas de decisões.

As pesquisas em análise organizacional têm sido abordadas por três distintas visões de relação organização / ambiente. O final da década de 1940 e inicio dos anos 1960 apresentam uma ênfase na independência das organizações em relação ao ambiente, que representaria o período de transição do paradigma taylorista da administração científica para os estudos organizacionais.

No inicio dos anos 1960, estendendo-se para os anos 1970 a ênfase se dá na interdependência técnica das organizações ao seu ambiente, com aprofundamento dos estudos da Teoria da Contingência Estrutural. Neste período, consideraram-se as organizações como reagentes a determinados acontecimentos.

Desta forma, partiu-se da metade dos anos 1970 até o presente para uma ênfase na interdependência social e cultural das organizações e seu ambiente, dentre elas a Teoria Crítica e a Teoria Institucional.

As origens da teoria institucional moderna podem ser encontradas no trabalho de Berger e Luckman (1967), que em seu trabalho intitulado “*Social construction of reality: a treatise in the sociology of knowledge*” discutem como a realidade social é uma construção humana, originada através da interação entre os diversos agentes nos processos sociais.

O processo pelo qual as ações são repetidas e assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização é definida como institucionalização, conforme afirma Scott e Meyer (1991). Esta é também a base de aproximações simbólicas do chamado interacionismo, embora os pesquisadores tendem a focalizar-se em micro processos dentro das organizações.

Meyer e Rowan (1977) discutiram que as sociedades modernas têm muitas regras institucionalizadas que fornecem uma estrutura para a criação e a elaboração de organizações formais. Muita destas regras são consideradas como mitos, que são implementados e possuem

uma imagem de ideais, mas não são testados racionalmente. Originam-se e são amparados pela opinião pública, pelo sistema educacional, pelas leis estabelecidas, entre outros fatores.

Para Covaleski et al. (1996), de uma forma geral a perspectiva institucional das organizações toma por base a questão da sobrevivência da organização, via conformação às normas sociais estabelecidas, dos chamados comportamentos aceitáveis. Esta aceitação por parte da sociedade, segundo os autores, é da mesma importância que os níveis de eficiência de produção.

Assim, muitas das forças que agem nos ambientes das organizações não são baseadas na eficiência ou na eficácia, mas em pressões sociais e culturais previamente estabelecidas que determinam como devem ser moldadas as regras e procedimentos a serem estabelecidos.

O modelo que estuda as relações entre as organizações e o ambiente no qual elas estão inseridas apresenta uma interdependência social e cultural que está presente na teoria institucional. Esta teoria, de acordo com Scott (1987) apresenta-se composta de duas claras divisões: o velho institucionalismo e o novo institucionalismo.

O velho institucionalismo foi iniciado com os estudos realizados por Philip Selznick (1949) e seus *scholars*, e o novo institucionalismo, está presente nos trabalhos de Meyer e Rowan (1992), DiMaggio e Powell (1991; 1983), Scott e Meyer (1991), entre outros.

Meyer e Rowan (1992) abordam que a Teoria Institucional recuperou um elemento weberiano alternativo para a análise do processo de gerenciamento das organizações e do exercício das atividades de controle e coordenação, ou seja, a legitimidade de estruturas formais racionalizadas. Esta linha argumentativa adquire grande significado quando estes autores afirmam que, na sociedade moderna, as estruturas organizacionais formais desenvolvem-se em contextos altamente institucionalizados, o que faz com que as estruturas passem a refletir os mitos de seus ambientes institucionalizados em vez das exigências técnicas de eficiência.

O fenômeno pelo qual as organizações estruturam-se a partir das exigências do seu ambiente é explicado através de práticas isomórficas. Na Teoria Institucional ocorre o isomorfismo institucional, que parte do conceito pelo qual a organização reflete uma realidade socialmente construída (MEYER; ROWAN, 1992).

1.2.2 A estrutura das organização

Segundo Anthony e Govindarajan (2008) a estratégia de uma empresa exerce influência central na sua estrutura. O tipo de estrutura, por sua vez, influencia o projeto dos sistemas de controle gerencial da organização. Embora as organizações variem muito em relação a tamanhos e formas, suas estruturas podem ser agrupadas em três categorias gerais:

1. Uma estrutura funcional, em que cada gerente é responsável por uma função específica, tal como produção ou marketing;
2. Uma estrutura em unidades de negócio, em que os gerentes de unidades de negócio são responsáveis pela maioria das atividades em sua unidade particular, que funciona como parte semi-independente da empresa;
3. Uma estrutura matriz, em que as unidades funcionais têm responsabilidades mútuas.

A racionalidade para a forma funcional da organização envolve a noção de se ter um gerente que leve conhecimentos especializados para sustentar decisões relativas a uma função específica, em contraste com o gerente geral, a quem falta esse tipo de conhecimento. Um habilidoso gerente de marketing e um capacitado gerente de produção provavelmente tomariam decisões mais corretas em suas respectivas áreas que um gerente responsável por ambas as funções. Além disso, o especialista qualificado deveria ser capaz de supervisionar os trabalhadores da mesma função, melhor que o generalista, assim como os versados gerentes de nível superior deveriam executar uma supervisão mais substanciada acerca dos gerentes de nível inferior que ocupam funções idênticas ou similares. Assim, uma vantagem importante da estrutura funcional é a eficiência.

A forma de organização em uma unidade de negócio é desenvolvida para resolver problemas inerentes à estrutura funcional. Uma unidade de negócio, também chamada divisão, é responsável por todas as funções envolvidas na produção e no marketing de uma linha de produto específica. Os gerentes das unidades de negócio atuam quase como se suas unidades fossem empresas à parte. São responsáveis por planejar e coordenar separadamente o trabalho das funções e por resolver as disputas que surjam entre estas funções. Seu desempenho é medido de acordo com a rentabilidade da unidade de negócio. Este é um critério válido porque o lucro reflete tanto as atividades de marketing quanto as de produção.

Conforme Gomes e Salas (2001), as peculiaridades de cada organização e seu contexto social determinam seu sistema de controle. O processo de controle é composto de três elementos: o próprio sistema de controle, o contexto organizacional e o contexto social. A estrutura de controle compreende o sistema de indicadores de controle, o sistema de informação e o sistema de incentivos.

Gomes e Salas (2001) apresentam diferentes tipos de controle organizacionais dependendo do tamanho da empresa (pequeno ou grande) e do contexto social em que atuam (local ou internacional):

Controle familiar: empresa geralmente pequena, contexto social estável, favorecendo o controle mais informal, estrutura mais centralizada, baseada na confiança e na lealdade, em detrimento à eficácia e à inovação, vulnerável em ambientes mais competitivos;
 Controle burocrático: empresa de grande dimensão, atuando em contexto social pouco dinâmico, pouco hostil, não muito complexo, estratégia de curtíssimo prazo, atenção voltada para operações, estrutura organizacional centralizada, delegação sem autonomia funcional, elevada formalização, coordenação através de normas e regulamentos, estilo de gerência burocrática e cultura gerencial paternalista;
 Controle por resultado: empresa de grande dimensão, contexto social dinâmico, muito hostil e complexo, estratégia formalizada com ênfase no curto prazo e no mercado, estrutura descentralizada com centros de responsabilidade, grande formalização, coordenação através de preços de transferência e orçamento profissional e cultura voltada para resultados;
 Controle ad-hoc: empresa de dimensão regular, contexto social relativamente hostil, bastante complexo, estratégia pouco formalizada, flexível e a longo prazo, elevada descentralização, organização matricial, elevada profissionalização, atividades desestruturadas, pouca formalização, gerência empreendedora, cultura baseada no individualismo e busca de consenso.

Anthony e Govindarajan (2008), destacam, de um modo geral, que os sistemas de controle podem ser aplicados em diferentes países por uma mesma organização. Essas empresas têm, em geral, três tipos de problemas: diferenças culturais, preço de transferência e taxas de câmbio.

De acordo com Hofstede (*apud* ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008), as diferenças culturais são relacionadas como:

Distância do poder refere-se ao grau em que o poder é distribuído desigualmente e o quanto é centralizado;
Individualismo/coletivismo referem-se ao grau no qual as pessoas definem a si mesmas como indivíduos ou como parte de um grupo maior;
Aversão à incerteza refere-se ao grau no qual as pessoas sentem-se ameaçadas por situações ambíguas;
Masculinidade/feminilidade refere-se ao grau no qual valores dominantes enfatizam a assertividade e o materialismo (“masculino”) *versus* a preocupação com as pessoas e com a qualidade de vida (“feminino”).

O preço de transferência para operações internacionais sofre distorções em função de tributação, regulamentações governamentais, tarifas, controles de divisas, acúmulo de reservas e *joint ventures*.

A taxa de câmbio afeta os fluxos de caixa de empresas internacionalizadas e geram variações nos índices de desempenho monetarizados das unidades localizadas em diferentes países.

1.2.3 O ciclo de vida das organizações

A abordagem do ciclo de vida organizacional faz uma analogia com organismo humano. Para essa teoria, uma empresa é análoga a um ser vivo que nasce, se desenvolve ao longo do tempo e morre.

A teoria do ciclo de vida das organizações versa sobre a questão de como as organizações se desenvolvem no tempo. Esta abordagem retrata que as mudanças organizacionais ocorrem em padrões previsíveis caracterizados por estágios de desenvolvimento. As típicas transições são esperadas na medida em que as organizações simples, jovens e pequenas se tornam mais complexas, velhas e grandes (NECYK; SOUZA; FREZATTI, 2007).

Segundo Frezatti et al. (2009), para determinação do conceito do ciclo de vida organizacional, efetua-se um diagnóstico da organização verificando características de elementos organizacionais. Esses elementos podem ser expressos como estrutura de tomada de decisão, estrutura organizacional, tamanho, perfil estratégico, dentre outros.

Vários autores, *apud* Frezatti (2009), como Grainer's (1972), Adizes (1998), Lippitt; Schmidt's (1967), Quinn; Cameron's (1983), Kazanjian e Drazin (1990), Baker e Cullen (1993), descreveram as diferentes fases do ciclo de vida organizacional. Baseados nesses autores, Miller e Friesen (1984) desenvolveram uma metodologia do ciclo de vida das organizações.

Miller e Friesen (1984), contribuíram para o tema com a aplicação de testes empíricos para os elementos que constituem a diferenciação dos ciclos de vida: estratégia, estrutura, ambiente, e processo decisório. Os estudos empíricos mostraram complementaridade entre os elementos.

O objetivo de Miller e Friesen (1984) foi o de desenvolver uma tipologia capaz de mostrar as diferenças entre características ambientais e organizacionais em diferentes estágios de desenvolvimento das organizações (FREZATTI, 2009).

Com relação às características internas das organizações mudam de acordo com o contexto externo em que as empresas estão inseridas e essas mudanças são representadas e explicadas através de estágios do ciclo de vida organizacional. Assim, as estratégias, as estruturas, e o estilo de gestão variam sistematicamente através dos estágios de ciclo de vida. O modelo de Miller e Friesen (1984), foi dividido em cinco fases: nascimento, crescimento, maturidade, rejuvenescimento e declínio (NECYK; SOUZA; FREZATTI, 2007).

Na fase do nascimento (*birth*) as estruturas são simples e centralizadas. É predominada por poucos controles formais e sistema de informação, tendo em vista a presença, ainda dominante, do fundador da organização. Há o predomínio da orientação intuitiva; se houver procedimentos e orçamentos, são, em geral, muito simples. Dotado de característica paternalista, o dono da empresa não delega autoridade e responsabilidade, as decisões são extremamente centralizadas.

Na fase seguinte, denominada de crescimento (*growth*), a linha de produtos é ampliada e mercados são abordados de forma segmentada. A estrutura, agora mais especializada, possui ferramentas de análise de desempenho e processamento da informação. A influência do dono é menor tendo em vista maior delegação de responsabilidade. O grau de ousadia também diminui, uma vez que as tomadas de decisão serão discutidas por um número maior de pessoas e prescindirão de uma análise mais fundamentada.

Ao atingir a maturidade (*maturity*), há uma ênfase maior na formalidade dos controles, onde a estrutura torna-se mais sólida em termos de indicadores financeiros e análises de desempenho. A figura do fundador estará cada vez mais distante nessa fase, se ainda não tiver ocorrido a retirada. O grau de inovação, por conseguinte diminui, face o interesse de adquirir maior estabilidade no ambiente e a estrutura, cada vez mais profissionalizada, objetivará a eficiência e lucratividade das operações.

A fase de rejuvenescimento (*revival*) é a mais ousada de todas as outras. A inovação, o risco e a orientação para o futuro tomam proporções bem maiores do que nas outras fases. Os sistemas de avaliação de desempenho tornam-se mais sofisticados para acompanhar o desempenho de uma estrutura divisionada.

As organizações em declínio (*decline*) são caracterizadas pelos seguintes fatores: a empresa torna-se estagnada e por isso, o seu crescimento reduz; ausência significativa de sistemas de controle internos ou externos; a comunicação entre áreas e níveis hierárquicos torna-se deficiente e, conseqüentemente, a capacidade de reação diminui significativamente; a tomada de decisão é centralizada e conservadora; e a gestão das crises não permite que a empresa se dedique a outras funções importantes (NECYK; SOUZA; FREZATTI, 2007).

Além disso, neste estágio os recursos financeiros são mais escassos do que em todos os outros estágios, nenhuma estratégia bem definida prevalece e os gestores estão muito mais preocupados com a sobrevivência da empresa do que com as preferências dos clientes (MOORES; YUEN, 2001).

Essas fases, no entanto, não possuem uma seqüência fixa e única. As organizações podem, inclusive, passar por elas mais de uma vez. O tempo de cada uma não pode ser medido, pois existem outros fatores que configuram a estrutura de uma empresa.

O conceito de configuração que tange a teoria do ciclo de vida organizacional considera elementos contingentes à estruturação de um modelo, que fundamenta que na combinação desses elementos como: estratégia, estrutura e ambiente, resultam em diferentes formas de modelagem (MILLER, 1986; 1987; 1996). Esta configuração quando adotada pelas empresas acompanhará os ditames do ambiente externo, que promoverá uma seleção natural das formas de organização adaptadas. Essa abordagem baseia-se na perspectiva de que os elementos contingentes não devem ser analisados isoladamente (FRAULOB, 2008).

As variáveis contingentes, tais como tipo de serviço, estratégia de negócio e o estágio do ciclo de vida da firma, influenciam o desenho do sistema de controle gerencial (AUZAIR; LANGFIELD-SMITH, 2005 *apud* FREZATTI; NECYK; SOUZA, 2007), em especial em relação a sua formalização que, segundo Miller e Friesen (1984), será maior conforme for passando do nascimento ao rejuvenescimento; a queda só seria percebida na fase de “declínio”.

Em estudos de Moores e Yuen (2001), a formalização do sistema de controle gerencial sofrerá mudanças tantas quantas forem as transições entre os estágios dos ciclos de vida, uma vez que sua configuração adaptar-se-á às novas características organizacionais. A formalização será, portanto, maior nas transições dos estágios ‘nascimento’ para ‘crescimento’ e ‘maturidade’ para ‘rejuvenescimento’, as demais transições, ‘crescimento’ para ‘maturidade’ e rejuvenescimento’ para ‘declínio’ o grau de formalização do sistema de controle diminui (FREZATTI; NECYK; SOUZA, 2007).

1.2.4 Capital Intelectual

Leif Edvinsson (2003) afirma que hoje há uma nova realidade comercial – a economia do conhecimento – que altera os conceitos de valor e de criação desse valor. Os intangíveis,

tais como o capital intelectual (em todas as suas variedades), as marcas, a confiança e as redes, são força condutora da economia do conhecimento. As organizações, se pretendem ter sucesso e gerar ganhos sustentáveis, precisam criar fórmulas de conhecimento – combinações eficientes de conhecimento tácito e implícito.

Edvinsson (2003) afirma que a ascensão da economia do conhecimento evidencia uma discrepância crescente entre os atuais sistemas dos relatórios financeiros e os ativos intelectuais – elementos que considero similares à latitude e à longitude corporativa. Qualquer uma, sem a outra, não levará a lugar algum.

Há, portanto, uma demanda por novas idéias, modelos, medidas e metáforas que permitem capitalizar sobre a nova realidade. Edvinsson (2003) afirma que é preciso descobrir novas maneiras de encarar as coisas – perspectivas diferentes – que compreendam o passado, o presente e o futuro. Mais do que apoiar em respostas, é preciso fazer perguntas. É no questionamento que consiste a busca.

Isso influencia a forma de organização das empresas. O trabalho e os conceitos que estabelecem qual trabalho gera valor precisam ser redefinidos. É preciso encontrar novos meios de se organizar e também as empresas. O autor recomenda que se afastem das organizações industriais e se aproximem do que ele chama de empresas inteligentes, inspiradas mais pelo cérebro humano e pelo mundo orgânico do que pelo maquinário.

Segundo Edvinsson (2003), as empresas inteligentes se ligarão por três tipos de quociente de inteligência: a inteligência racional (QI); a inteligência emocional (QE) e a inteligência espiritual ou de sinapse (QS). A empresa inteligente tem de ser construída em contextos que estimulem a criatividade e a imaginação, bem como a concepção de significados reais e duradouros. A ilustração mais adequada para descrever uma empresa inteligente é a das bactérias que sofrem mutações mais rapidamente do que a indústria farmacêutica consegue desenvolver novos medicamentos. As empresas inteligentes se baseiam em laços de retorno que ensejam aprendizado rápido e criação de novas oportunidades.

Todos esses desenvolvimentos atribuem ao indivíduo um ônus sem precedentes. Ele tem novas responsabilidades com ele e para ele. Esse processo pode ser chamado de *i-commerce* (comércio intelectual).

Por outro lado, novos desafios, possibilidades e espaços são gerados para a interface entre indivíduos e organizações que, ao trabalharem juntos, devem misturar e remodelar o conhecimento por meios inovadores. Esse movimento exige uma liderança com novas dimensões – um líder do conhecimento empreendedor.

Leif Edvinsson (2003) afirma que o resultado final são organizações convertidas em sociedades do conhecimento – verdadeiras comunidades do conhecimento, nos níveis pessoal, local, nacional e global.

“A Economia do Conhecimento pode ser multiplicativa, tornando possível multiplicar-se a relevância e o valor das idéias, da inspiração e da intuição de cada um”, diz Charles Savage *apud* Leif Edvinsson (2003).

Os intangíveis de uma empresa têm dois componentes principais: o capital humano e o capital estrutural.

O capital humano é essencial para o sucesso inovador de qualquer empresa, mas pode “sair todos os dias pela porta”. Não se pode possuí-lo. É o valor cumulativo dos investimentos feitos no treinamento, competência e no futuro dos funcionários, O termo se baseia no valor individual num sentido econômico. Pode ser descrito como a competência da habilidade para os relacionamentos e os valores do funcionário. O trabalho com o capital intelectual muitas vezes procura converter a competência individual em coletiva e em um capital organizacional mais duradouro.

O capital estrutural é o que resta na empresa depois de as pessoas a deixarem – pode ser possuído.

O engano foi enxergar o capital humano num vácuo. Antes de criar um trampolim para o talento das pessoas, ele precisa de infra-estrutura. É mais fácil ilustrar essa idéia no contexto das profissões. Vejamos um advogado, um contador ou um médico, todos profissionais de conhecimento intensivo. Eles possuem habilidades únicas para interpretar as regras e tirarem conclusões. Todavia, nenhum deles tem na cabeça um conhecimento enciclopédico de suas áreas. Durante seu trabalho, consultam o capital estrutural contido em livros – ou, hoje em dia, em CD-ROM e sites. Precisam do capital estrutural, pois é o alicerce de seus conhecimentos sem o qual teriam de recordar tudo o que aprenderam e atualizar constantemente seus conhecimentos conforme as regras mudassem.

O efeito multiplicador do potencial humano pelo capital estrutural (com sua parcela de capital organizacional) representa a perspectiva essencial que pode ser simplificada numa equação:

$$\text{CAPITAL HUMANO} \times \text{CAPITAL ESTRUTURAL} = \text{CAPITAL INTELECTUAL}$$

Paul Strassmann (1996) *apud* Stewart (1998) afirma que o que torna uma empresa próspera não é o capital financeiro – que qualquer pessoa pode obter por um determinado preço – mas a eficácia com a qual o capital intelectual é posto em prática.

Segundo Thomas Stewart (1998), organizações de negócios no estilo antigo não gerenciam bem o conhecimento – não foram projetadas para tal. Hoje, as empresas precisam aprender a gerenciar o conhecimento. Alguém que saiba andar e correr no chão tem de aprender novas habilidades para nadar e mergulhar e movimentar-se dentro d'água; da mesma forma, as habilidades necessárias para o sucesso de indivíduos e empresas em seu novo ambiente e na economia do conhecimento são, em muitos casos, diferentes daquelas com as quais estão acostumados.

Stewart (1998) diz que o que veio a ser conhecido como taylorismo não só funcionou como também, durante muitas décadas, o fez de forma brilhante. A essência do taylorismo não é apenas o trabalho duro, a repetição constante e descrições de cargos limitados. O talento de Taylor foi estimular a aplicação do conhecimento e não só do chicote pela gerência: aplicar capacidade intelectual ao trabalho complexo e encontrar formas de executá-lo de forma mais simples, mais fácil e melhor. Hoje está moda desprezar Taylor, mas é importante lembrar que a Administração Científica foi um grande avanço, não apenas em termos de produtividade mas também em termos de dignidade do trabalho. A linha de montagem de Henry Ford é um excelente exemplo do taylorismo, e na época foi uma verdadeira maravilha do universo.

O trabalho do conhecimento é muito diferente: ele tem algo do trabalho do profissional liberal. Os profissionais são avaliados não pelas tarefas que realizam, mas pelos resultados que alcançam. Quando o trabalho diz respeito ao conhecimento, o modelo profissional do projeto organizacional inevitavelmente começa a se sobrepôr ao modelo burocrático. Não que todos estejam destinados a ser trabalhadores itinerantes do conhecimento, vagando com *laptops* nos ombros. Muitos empregos ainda precisam e sempre precisarão de máquinas caras e grandes, adquiridas por outra pessoa. No entanto, na era do capital intelectual, as partes mais valiosas desses trabalhos tornaram-se essencialmente tarefas humanas: sentir, julgar, criar, desenvolver relacionamentos. Longe de estar alienado das ferramentas de seu ofício e do fruto de seu trabalho, o trabalhador do conhecimento os leva consigo, com seu cérebro.

1.2.5 As empresas organizadas por processo

A organização orientada por processos está surgindo como a forma organizacional dominante para o século XXI (HAMMER, 1996).

Segundo Gonçalves (2000), abandonando a estrutura por funções, que foi a forma organizacional predominante nas empresas do século XX, as empresas estão organizando seus recursos e fluxos ao longo de seus processos básicos de operação. Sua própria lógica de funcionamento está passando a acompanhar a lógica desses processos, e não mais o raciocínio compartimentado da abordagem funcional.

Faz sentido definir uma estrutura organizacional em torno de um processo como fluxo de trabalho (GONÇALVES, 2000). Tentar enxergar o funcionamento das empresas do ponto de vista dos processos é a mais eficaz maneira de escapar da abordagem das chaminés.

De acordo com essa idéia, as empresas organizam-se geralmente como conjuntos de unidades funcionais verticais isoladas umas das outras, operando em paralelo, sem muita interligação. Nesse modelo, os processos precisam atravessar as fronteiras entre as chaminés funcionais, com sensível perda de tempo, qualidade e capacidade de atendimento.

A centralização das empresas nos seus processos levará a desenhos organizacionais muito diferentes dos que conhecemos atualmente. O primeiro estágio, não apenas previsível mas que já está sendo adotado em muitas empresas, é o de redistribuir os recursos humanos e técnicos das empresas ao longo dos processos de negócio (GONÇALVES, 1997b).

Uma vez que as pessoas passam a trabalhar no processo, e não mais nas áreas da empresa que deixam de existir ou perdem muito de sua importância, a gestão dessas pessoas deve seguir modelos muito diferentes dos tradicionais. Num quadro de grande importância das pessoas na implementação de estruturas por processos e na gestão de organizações estruturadas de acordo com esse modelo, surgem perguntas inquietantes para as quais não temos, ainda, as melhores respostas. Como trabalham as pessoas num processo? A quem respondem? Como se coordena o trabalho realizado no processo? Como avaliar a adequação e o desempenho das pessoas na organização por processos? Como estruturar a carreira e o desenvolvimento dessas pessoas?

O funcionamento das empresas de acordo com a lógica dos processos implica a adoção de novas maneiras de trabalhar e de gerenciar o trabalho (GONÇALVES, 1997b). A gestão por processos organizacionais difere da gestão por funções tradicional por pelo menos três motivos: ela emprega objetivos externos, os empregados e recursos são agrupados para

produzir um trabalho completo e a informação segue diretamente para onde é necessária, sem o filtro da hierarquia (STEWART, 1992). O sucesso da gestão por processos está ligado ao esforço de minimizar a subdivisão dos processos empresariais.

O raciocínio baseado em processos é essencial para o “tombamento” das organizações: os membros da equipe dão início ao trabalho e asseguram-se de que o seu trabalho seja realmente realizado; estabelecem padrões para a avaliação da performance da equipe e de seus membros e dão apoio, encorajam e reconhecem as contribuições dos colegas de equipe. Essa forma de raciocínio dá maior ênfase ao processo que ao seu conteúdo.

Como os *process owners* não são chefes dos empregados que atuam nos seus processos, eles não podem mandar: têm que negociar e exercer influência.

O modelo de gestão não pode se basear em comando e controle: precisa de negociação e colaboração (HAMMER; STANTON, 1999). As pessoas precisam aprender a trabalhar em ambientes de colaboração.

A gestão por processos apóia-se no emprego de um sistema de medidas baseado em processos (*process centered measurement system*).

Esses sistemas dão ênfase às variáveis e medidas referentes aos processos, e não às unidades verticais. As metas adotadas pela empresa, por exemplo, são as dos processos, e não aquelas adotadas tradicionalmente pelas áreas funcionais.

Modernas ferramentas de gestão empresarial, como os sistemas informatizados integrados do tipo ERP (*Enterprise Resource Planning*), como, por exemplo, o SAP, pressupõem que a gestão da empresa se dê por processos e, portanto, só têm máximo resultado quando a empresa que os utiliza já está estruturada por processo e que ela já seja administrada por eles.

Afinal, a empresa estruturada por processos não é necessariamente gerida por processos e vice-versa. Muitas vezes, a gestão das empresas ocorre de acordo com as idéias e os procedimentos antigos, típicos das organizações funcionais, mesmo quando elas estão querendo se organizar por processos. Outras vezes, as pessoas tentam administrar suas empresas por processos (inclusive com o emprego de sistemas informatizados especificamente projetados para isso) sem, no entanto, estruturá-las da maneira adequada.

Os resultados, em ambos os casos, não são os melhores que se poderia pretender obter por causa da incompatibilidade entre modelo de gestão e modelo organizacional.

A essência da gestão por processo é a coordenação das atividades realizadas na empresa (GONÇALVES, 1997a), em particular aquelas executadas por diversas equipes de

diversas áreas. O funcionamento adequado da empresa e dos processos depende exatamente da competência com que essa coordenação é executada.

1.3 Estrutura organizacional

A estrutura de uma organização é um meio para ajudar seus dirigentes a conquistarem seus objetivos. Como os objetivos derivam da estratégia da organização, é lógico que a estratégia e a estrutura devam estar intimamente relacionadas. Mais especificamente, a estrutura deve seguir a estratégia (ROBBINS, 2002).

O tipo de estrutura influencia o sistema de controle gerencial, em função da forma adotada pelas empresas. Há três tipos de estrutura: a funcional, a divisional e a matricial.

Na estrutura funcional os funcionários são agrupados de acordo com as suas habilidades e tarefas comuns e deve prevalecer um controle de caráter burocrático e orientado à eficiência. No sistema de controle gerencial a ênfase é dada no registro da informação, sendo que o sistema de controle gerencial é utilizado de forma limitada como mecanismo de controle. Essa estrutura é mais adequada em ambientes estáveis; em empresas onde os processos de coordenação, controle e decisão são centralizados; e a comunicação é vertical (DAFT; MARCIC; ARAIZA, 2006)

Na estrutura divisionalizada, a preferência deve recair no controle por resultados, com ênfase nos indicadores relacionados à eficácia, dada a sua maior descentralização e orientação para o mercado (GOMES; SALAS, 2001). Assim, o controle de gestão deve fornecer informação que permita tanto a tomada de decisões como o planejamento e a avaliação de desempenho dos responsáveis pelas unidades organizacionais. Esse tipo de estrutura é utilizado por empresas que estão inseridas em ambientes mutáveis de média a alta instabilidade e tem como características o planejamento centralizado e a descentralização operacional (DAFT, 1999).

Os autores Aguiar e Frezatti (2007), levantam a questão ao fato de que o nível de centralização e descentralização da empresa pode influenciar as características do sistema de controle, pois quanto maior for a descentralização mais difícil e dispendioso se torna o controle, mormente para controlar as variáveis sujeitas a gestão descentralizada.

Jordan, Neves e Rodrigues (2003), a descentralização não se limita tão somente à delegação de autoridade em uma estrutura piramidal da empresa, mas principalmente, nas

atividades e funções. Esta posição se manifesta através de questões como: criação de centros de responsabilidade, necessidade de sua existência e adequação com a estratégia global da empresa, assim como também a forma de contribuir para a realização dos seus objetivos.

1.3.1 Centro de responsabilidade

Conforme Anthony e Govindarajan (2008), um centro de responsabilidade é uma unidade da organização sob supervisão de um executivo responsável por suas atividades, seguindo a estrutura hierárquica da companhia.

Sua finalidade é de cooperar na implementação das estratégias traçadas pela administração das organizações.

Atkinson et al. (2000), comparam um centro de responsabilidade como unidade de negócio da qual um gerente é responsável pelo controle, administrando-o a fim de promover os interesses da organização. Para tal, os gestores passam a controlar a unidade de acordo com as responsabilidades que lhe foram atribuídas: (i) decisões sobre gastos (custo ou despesas); (ii) decisões sobre receitas; decisões sobre os resultados; ou (iv) decisões sobre receitas, custos e investimentos (FREZZATI et al., 2009). O quadro 1 apresenta as principais dos principais centro de responsabilidade.

Responsabilidade pelo controle	Centro de Custo	Centro de Receita	Centro de Resultado	Centro de investimento
Controlado pelo Gestor	Custos e despesas	Receitas	Custos, receitas e despesas	Custos, receitas, despesas e investimentos
Controlado pela alta administração	Receitas e investimentos	Custos, despesas, receitas e investimentos	Investimentos	-
Foco para avaliação de resultado e desempenho	Custos e despesas relativos a alguma meta	Receitas em relação a alguma meta	Lucro relativo a alguma meta	Retorno do investimento em relação a alguma meta

Quadro 1 - Sistema de controle em função da estrutura
Fonte: Frezzati et al., (2009).

1.3.1.1 Centro de custos

Jiambalvo (2009), os centros de custos são subunidades responsáveis por controlar os custos, mas que não tem responsabilidade por gerar receita.

Conforme Anthony e Govindarajan (2008) há dois tipos de centros de despesas: disciplinados e discricionários:

- Custos disciplinados podem ser estimados em volumes “corretos” e “apropriados” com razoável grau de precisão;
- Custos discricionários são custos para os quais não é possível fazer estimativas acuradas: os custos incorridos dependem de julgamento dos valores que são razoáveis nas circunstâncias.

1.3.1.2 Centro de receitas

Para Atkinson et al. (2000), centros de receita são centros de responsabilidade em que os participantes controlam as receitas, mas não o custo de produção ou aquisição de um produto ou serviço que estes vendam, ou o nível de investimento no centro de responsabilidade.

Normalmente, um centro de receita é aquele que recebe os produtos ou serviços produzidos pelas demais unidades da organização, sendo responsável pela venda e distribuição dos mesmos aos consumidores finais.

Para se avaliar o desempenho deste centro, é comparado com: (i) uma meta de vendas orçada, (ii) a variação nas vendas; (iii) variações nos preços de venda; e (iv) volume de vendas (FREZZATI et al., 2009)

1.3.1.3 Centro de resultado

Este centro também é conhecido como Centro de Lucro, sendo considerado mais adequado adotar o termo centro de Resultado por que nem sempre este será positivo.

Segundo Padoveze (2008) os centros de resultados são utilizados principalmente para acumular as informações contábeis das receitas das atividades, produtos e serviços. Estas receitas podem ser de origem interna (transferência de serviços e produtos entre unidades) ou externa (consumidor final).

Anthony e Govindarajan (2008) citam algumas vantagens na adoção de centros de lucro, dentre os quais:

- A tomada de decisão das atividades operacionais pode ser mais rápida, uma vez que muitas delas não necessitam chegar até a diretoria geral das empresas;
- A qualidade da tomada de decisões pode ser melhorada, pois dependem de funcionários que estão mais próximos ao ponto afetado por elas;
- A alta administração das empresas podem se concentrar em assuntos mais importantes que englobe toda a organização, uma vez que as decisões operacionais estarão a cargo dos gestores dos centros de lucro;
- A avaliação de desempenho é expandida e melhorada com a utilização da lucratividade como parâmetro de avaliação mais completa ao invés de utilizar as receitas e despesas separadamente;
- Os centros de lucro podem ser utilizados como uma ferramenta para avaliar o desempenho dos gestores dos centros para um possível crescimento no organograma, uma vez que é similar a uma empresa independente;
- Centros de lucro proporcionam à alta administração informações sobre a lucratividade de cada unidade de negócio que integram a empresa.

1.3.1.4 Centro de investimento

Segundo Jiambalvo (2009) o centro de investimento é definido como uma subunidade responsável pela geração de lucro e pode ser considerado como um negócio independente. O gestor é responsável por controlar os gastos, as receitas e os investimentos, normalmente limitados a um montante que, para ser ultrapassado, deve ser autorizado pela alta administração (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Um aspecto relevante nos centros de investimentos é a determinação da liberdade do gestor em relação ao orçamento. De um lado encontra-se a organização cobrando os resultados, no qual o gestor da unidade de negócio tem plena liberdade perante as decisões relacionadas a gastos, políticas de preços e investimento. Do outro, a organização pode exigir que o gestor cumpra um conjunto de metas individuais com relação aos custos, despesas, receitas e investimentos.

Horngren, Sundem e Stratton, (2004) corrobora que o bom desempenho do centro de investimento não ocorre apenas pelo seu bom resultado, mas também pelo capital investido relacionado ao resultado. Consoante a esta afirmação, esta unidade de negócio é avaliada por alguma medida de retorno sobre o capital investido, Retorno sobre o ativo, Retorno sobre o investimento, Retorno sobre o Patrimônio líquido, dentre outros (FREZZATI et al., 2009)

No entanto, a despeito desses retornos, os gestores dos centros de investimento em geral não recebem autonomia completa para investir em ativos, essa aprovação é normalmente deliberada pela administração central.

1.3.2 Preço de transferência

A descentralização pode ocorrer em vários níveis e formas, por meio de filiais, empresas independentes, divisões, departamentos e usualmente dá início a um processo de transações internas de troca de mercadorias, produtos e serviços, que, se não bem equacionadas, normalmente geram sérios problemas internos, cujo relacionamento operacional desde o início precisa ser integrado (BERNARDI, 2004).

Os preços de transferência são os montantes cobrados por um segmento de uma organização pelos produtos ou serviços que fornece a outros segmentos da mesma

organização (HORNGREN, 2004). Portanto, o preço de transferência é utilizado com objetivo de possibilitar a transferência de bens e serviços, entre as divisões, sem que sua autonomia seja prejudicada.

Jordan et al. (2003), a necessidade de estabelecer preços de transferência surge das relações comerciais internas entre os diferentes centros de responsabilidade ou unidades de negócios, através da compra ou venda de produtos ou serviços, já que estas transações afetarão a atuação e o resultado obtido por cada unidade.

Portanto, quanto maior o número de transações realizadas internamente nas unidades, mais dependente se torna à avaliação de desempenho do emprego dos preços de transferência.

De acordo com Beuren et al. (2006), a legislação brasileira começou a introduzir regras a cerca do preço de transferência em 1997 e com isso passou a integrar o grupo de países que controlam os preços nas operações de importação e exportação de bens e serviços, entre empresas do mesmo grupo econômico. Ela ainda exige que os contribuintes utilizem uma metodologia de cálculo específica e as obrigam a manter documentos que comprovem a adequação dos preços praticados nas transações entre partes relacionadas.

Para Anthony e Govindarajan (2008), um preço de transferência deve ser determinado de forma a cumprir os seguintes objetivos:

- Proporcionar a cada segmento a informação relevante necessária para permitir avaliações entre incorrer em custos da empresa e obter receitas;
- Induzir as decisões com congruências de objetivos – isto é, o sistema deve ser projetado de forma que as decisões que aumentam os lucros da unidade aumentem também os lucros da empresa;
- Contribuir para a avaliação do desempenho econômico de todos os centros de lucro;
- O sistema deve ser simples de entender e fácil de administrar.

Na medida em que os preços de transferência são parte essencial dos sistemas de medição de lucro, eles devem, da maneira mais precisa possível, ajudar a alta administração das empresas a avaliar a performance dos centros de lucro (SOLOMONS, 1976). Assim, a característica principal de um sistema de fixação de preço de transferência é permitir à organização buscar simultaneamente a descentralização da autonomia sem renunciar aos benefícios da centralização, conhecer os resultados de cada centro de responsabilidade e avaliar o real desempenho dos gestores (BEUREN et al., 2008).

Segundo Atkinson (2000), os preços de transferências podem ser baseados nos preços praticados: (i) pelo mercado, (ii) no custo do produto (real ou orçado), (iii) na negociação entre as unidades, (iv) administrados e (v) baseado no custo de oportunidade.

1.4 Medidas de desempenho

1.4.1 Orçamento

O orçamento consiste em estimativas de valores financeiros para um determinado período geralmente no período de um ano. Na medida em que se obtêm os desempenhos reais, é efetuada a comparação com o orçamento, e, portanto, ações corretivas são implementadas sobre as diferenças entre o real e o orçado, ou então, os planos são reformulados de acordo com as mudanças do ambiente.

De acordo com Horngren et al. (2004), o controle orçamentário constitui um dos principais instrumentos de controle das atividades dos centros de responsabilidade, uma vez que compara resultados reais com resultados orçados, e é intitulado pela maioria dos gestores como principal guia financeiro.

A abordagem racionalista apregoada por Anthony e Govindarajan (2008), e calcada na administração científica considera o orçamento apenas como uma extensão do planejamento a longo prazo, cujo objetivo alcança a avaliação de desempenho dos gestores no alcance das metas estipuladas. Já Silva (2004), relaciona o controle orçamentário à estratégia da organização transformando-no em um instrumento próximo ao controle estratégico.

Bunce et al. (1995) propõe fatores contingencialistas ao sistema de controle orçamentário ao prever a importância da missão, visão e estratégias organizacionais em seu desenho. Os recursos, segundo eles, devem ser previstos e avaliados consoante os processos e não mais os departamentos.

Covaleski et al. (2003 *apud* SILVA, 2004) trabalham com o processo orçamentário sob três perspectivas: (i) econômica – aborda o orçamento como instrumento coordenador das atividades e catalisador de incentivos; além de funcionar como um sistema de informação gestor-empregado; (ii) humana – considera o contexto humano no controle orçamentário; e,

por fim, a (iii) perspectiva contingencial – considera no desenho orçamentário fatores como estrutura organizacional e contextos social e humano.

Para Anthony e Govindarajan (2008), o orçamento tem as seguintes características:

- Estima o potencial de lucro;
- É apresentado em termos monetários, embora as cifras possam ser fundamentadas em valores não monetários (como, por exemplo, unidades vendidas ou produzidas);
- Cobre geralmente o período de um ano;
- É um compromisso gerencial. Os executivos comprometem-se a aceitar a responsabilidade de atingir os objetivos do orçamento;
- A proposta orçamentária é aprovada por autoridade mais alta do que os responsáveis pela execução do orçamento;
- Uma vez aprovado, o orçamento só pode ser alterado sob condições especiais;
- O desempenho financeiro real é comparado com o orçamento e as variações são analisadas e explicadas.

De acordo com Atkinson et al. (2000) orçamento pode ser classificado em dois tipos: operacionais, que inclui o orçamento das atividades de compra, venda e produção; e o financeiro, que está relacionado as projeções das demonstrações de resultado, fluxo de caixa e balanço patrimonial e estes afetam financeiramente os orçamentos operacionais.

1.4.2 ROI (return on investment)

Segundo Jiambalvo (2009, p. 348), o ROI é uma das principais ferramentas de avaliação de desempenho dos centros de investimentos.

Para Horngren (2004), o retorno sobre investimento (ROI) é o resultado (ou lucro) dividido pelo investimento exigido para obter aquele resultado ou lucro.

O ROI é uma medida de lucratividade simples, pois pode ser obtido pela divisão do resultado líquido pelo ativo total (também conhecido como ROA – return on assets). Desta

maneira determina a eficiência global da administração quanto à obtenção de lucros com seus ativos disponíveis. Tendo assim, uma vantagem distinta sobre o lucro como medida de desempenho, pois concentra a atenção dos gestores não apenas no lucro, mas também no investimento (JIAMBALVO, 2009).

Outra medida de avaliação de desempenho dos centros de investimentos é o ROCE (*Return on Capital Employed*), segundo a Wikipédia, A Enciclopédia Livre, é um termo financeiro que expressa o resultado de uma empresa em função do capital empregado. A razão determinada pelo ROCE indica quão eficientemente o capital está sendo empregado a fim de gerar receita. É calculado dividindo-se o Lucro Operacional Líquido pelo Capital Empregado.

1.4.3 Planejamento estratégico e *Balanced Scorecard* (BSC)

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008) o planejamento estratégico é o processo de decidir sobre os programas que a organização empreenderá e sobre o montante aproximado de recursos que será distribuído para cada programa pelos próximos anos. O processo de planejamento desenvolve os programas para cumprir as estratégias e atingir eficientemente e eficazmente as metas da organização. Um processo de planejamento estratégico formal pode dar à organização uma estrutura para desenvolver um orçamento anual, uma ferramenta de desenvolvimento gerencial, um mecanismo para forçar os gerentes a pensar em longo prazo, e um meio de alinhar os gerentes com estratégias da empresa de longo prazo. Uma preocupação contínua na elaboração de sistemas de controle é questionar se o comportamento induzido pelo sistema é aquele de que a estratégia realmente necessita.

Gomes e Salas (2001, p. 107) falam da importância das organizações em ter estratégias que lhes permita uma adaptação com o meio ambiente, a fim de adequarem as operações internas às exigências do ambiente em que estão inseridas, onde suas estratégias e estrutura organizacional é que vão permitir que a empresa possa aproveitar as oportunidades de forma mais conveniente.

Segundo Anthony e Govindarajan, (2008), uma corporação não tem metas, as metas corporativas são determinadas pelo presidente da corporação, com o aconselhamento de outros membros da gerência sênior, e, normalmente, ratificadas pela diretoria. A análise de uma estratégia proposta normalmente envolve relativamente poucas pessoas o responsável pela idéia, a equipe dos escritórios centrais e a alta administração.

A estratégia de uma organização descreve como ela pretende criar valor para seus acionistas, clientes e cidadãos (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 5).

Para Kaplan e Norton (2004, p. 5), o *Balanced Scorecard* é uma poderosa ferramenta gerencial. Entretanto, para que os sistemas de mensuração exerçam o maior impacto possível, eles devem concentrar-se na estratégia da organização – como ela espera criar valor sustentável no futuro. Ao projetar o *Balanced Scorecard*, a organização deve medir os poucos parâmetros críticos que representam sua estratégia para a criação de valor a longo prazo.

Para Kaplan e Norton (1997), o nome *Balanced Scorecard* reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrência (*lagging*) e entre perspectivas internas e externas (JIAMBALVO, 2009), com o objetivo de impulsionar o desempenho organizacional planejado.

Nesse sentido, a adoção do *Balanced Scorecard* como ferramenta de gestão e controle tem como objetivo promover o crescimento das capacidades individuais e organizacionais.

No início, os estudos estavam voltados para sistemas inovadores de mensuração de desempenho, mas, com o decorrer do tempo, as experiências demonstraram que medidas associadas às quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento) poderiam comunicar e ajudar a implementar uma estratégia consistente.

Na verdade, o *Balanced Scorecard* deixou de ser um modelo de medição de desempenho para se transformar em um sistema gerencial. Segundo Kaplan e Norton (1997), as medidas financeiras são inadequadas para orientar e avaliar a trajetória que as empresas da era da informação devem seguir na geração de valor futuro, investindo em clientes, fornecedores, funcionários, processos, tecnologia e inovação.

Segundo Jiambalvo (2009), o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta nova que complementa outras medidas de desempenho empresarial, pois contém um amplo conjunto de medidas de desempenho, incluindo medidas de desempenho financeiro, relações com cliente, processos de negócio internos, e aprendizagem crescimento, sendo que seu uso deve estar alinhado as decisões administrativas com as metas e estratégias da empresa e as unidades de negócio.

A avaliação de desempenho, sob a ótica do *Balanced Scorecard*, objetivando suprir a falta de medidas de indicadores que impulsionem o desempenho futuro, manifesta-se sob quatro perspectivas (FREZATTI et al., 2009): perspectiva financeira, perspectiva dos clientes, perspectiva dos processos internos e perspectiva do aprendizado e crescimento.

1.4.4 Controle gerencial

Gerentes de unidades de negócio relatam regularmente seu desempenho financeiro à alta administração, em geral, uma vez por mês. O relatório formal consiste em uma comparação entre receitas e custos atuais e os orçamentos. As diferenças ou variações entre esses dois montantes podem ser analisadas em diversos níveis de detalhamento. A análise identifica as causas de variação do lucro orçado e o montante atribuído a cada causa. No entanto, há um princípio básico para análise do relatórios financeiros formais: não deve conter grandes surpresas, pois informações significativas devem ser relatadas por gerentes aos superiores, por correio eletrônico, telefone ou outro meio, rapidamente, para tomadas de decisões (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

1.5 Síntese da revisão da literatura

O sistema de controle gerencial é uma forma pré-determinada usada para dirigir a organização. A característica fundamental é comportamental e depende, suas características, do tamanho da empresa, do nível de centralização existente e do estágio que se encontra no ciclo de vida.

A gestão do conhecimento é difícil de quantificar nas empresas, mas os sistemas de controle gerencial são fruto do conhecimento acumulado pelas organizações. Mesmo que as ferramentas utilizadas sejam as mesmas existentes em outras empresas, sempre haverá um diferencial que é fruto da capitalização de conhecimentos.

O sistema de controle gerencial utiliza-se de algumas ferramentas e processos gerenciais para atingir seus objetivos. Elencado a seguir o que a literatura destaca como importante nas empresas.

Centro de Lucro é uma unidade da organização cujas receitas e despesas são contabilizadas separadamente e tem relativa autonomia na sua gestão. Através dos centros de lucro, a empresa delega decisões a níveis inferiores para decidir sobre obtenção de receitas e realização de despesas. O reconhecimento de receitas e apropriação de custos nos centros de lucro depende, em geral, de critérios estabelecidos pela área corporativa da empresa.

Preço de Transferência é um preço estabelecido internamente na organização para “vender” produtos ou serviços de um segmento para outro. Ao segmentar a empresa, os administradores precisam avaliar as áreas de negócio como se fossem unidades autônomas e para tanto estabelecem preços aos produtos ou serviços que são fornecidos de uma unidade para outra.

Em uma unidade de negócio, além de custos e despesas há a necessidade de avaliar os investimentos feitos. A medida para relacionar o lucro com a base de investimento é o ROI (*return on investment*), que é uma razão. O numerador é o lucro e o denominador são os ativos utilizados.

O sistema de controle inicia por estabelecer ações de longo prazo a serem executadas. Deste modo, o Planejamento Estratégico é o que define os investimentos a serem feitos, as ações, de modo abrangente, para defender a empresa de perigos externos, os rumos que deve tomar na conquista de novos mercados e as ações necessárias para a sustentabilidade em relação ao meio-ambiente e à sociedade.

Definido o Planejamento Estratégico, é importante a elaboração do Orçamento Operacional, onde devem ser quantificados os planos da empresa para o próximo ano. No orçamento haverá, detalhadamente, a receita, os custos, as despesas da organização, os níveis de capital de giro a serem atingido e as imobilizações a serem feitas, especificando o que cada gerente vai executar.

À medida que os meses do ano novo vão decorrendo, o Controle Gerencial ocorre através da Análise do Desempenho Financeiro, que é uma comparação entre o orçamento e o resultado, como também o resultado de um período com o resultado de outro período da mesma empresa. Nessa análise são relatados os fatos positivos e negativos que impactaram os resultados e são tomadas decisões para corrigir rumos para os próximos meses, quando necessário.

Uma empresa não pode ser controlada apenas por indicadores financeiros, existem variáveis não-financeiros que qualificam a gestão, principalmente, em relação à continuidade da organização, pois os indicadores apenas financeiros estão muito ligados ao curto prazo. O principal sistema de mensuração financeiro e não-financeiro é Balanced Scorecard que usa uma série de medidas que abrange toda a atividade da empresa e, sendo bem definidos, eles levam a empresa à mudanças necessárias durante a sua caminhada. O sistema de indicadores é interativo e vai sendo aperfeiçoado a cada período de avaliação.

As indústrias petrolíferas são grandes empreendimentos e requerem eficientes e eficazes sistemas de controle gerencial, diante da necessidade de retorno do alto capital

investido na atividade. O objetivo dessa pesquisa é encontrar em empresas de petróleo os sistemas de controle gerencial estudados, e a ênfase dada a cada ferramenta de gestão.

2 A INDÚSTRIA PETROLÍFERA

Segundo Lucchesi (1998) a história da indústria petrolífera do Brasil se confunde com a criação da Petrobras, em 1953, empresa que alavancou a exploração deste recurso natural que se tornaria um dos termômetros da política internacional. No cenário mundial, hoje, o Brasil ocupa um lugar de destaque no *ranking* dos maiores produtores de petróleo do mundo. Até isso ocorrer foi preciso que houvesse um aumento da capacitação de recursos humanos, injeção de capital, crises internacionais e a criação de políticas que organizaram e priorizaram o petróleo para o desenvolvimento do país.

Mas este foi o resultado de uma caminhada que começou quando observadores e curiosos foram gradativamente desvendando os primeiros vestígios de petróleo em solo brasileiro a partir do final do século XIX. Nos EUA, em 1859, perfurava-se o primeiro poço de petróleo na Pensilvânia, descoberto pelo coronel Edwin L. Drake. A hoje módica extração de 19 barris ao dia, motivou inúmeras outras iniciativas, segundo Lucchesi (1998)

No Brasil, as primeiras tentativas de encontrar petróleo datam de 1864, Mas apenas em 1897, o fazendeiro Eugênio Ferreira de Camargo perfurou, na região de Bofete (SP), o que foi considerado o primeiro poço petrolífero do país, muito embora apenas 2 barris tenham dele sido extraídos. Nesta época o mundo conheceu os primeiros motores à explosão que expandiriam as aplicações do petróleo, antes restritas ao uso em indústrias e iluminação de residências ou locais públicos. No final do século XIX, dez países já extraíam petróleo de seus subsolos (LUCCHESI, 1998).

Entre as principais tentativas de órgãos públicos organizarem e profissionalizarem a atividade de perfuração de poços no país estão a criação do Serviço Geológico e Mineralógico Brasileiro (SGMB), em 1907, do Departamento Nacional da Produção Mineral, órgão do Ministério de Agricultura, em 1933, e as contribuições do governo do estado de São Paulo. Muito embora as iniciativas tenham sido importantes para atrair geólogos e engenheiros estrangeiros e brasileiros para pesquisar nos estados do Alagoas, Amazonas, Bahia e Sergipe, a falta de recursos, equipamentos e pessoal qualificado dificultaram a chegada de resultados positivos (LUCCHESI, 1998).

Durante a década de 30, já se instalava no Brasil uma campanha para a nacionalização dos bens do subsolo, em função da presença de *trustes* (reunião de empresas para controlar o mercado) que apossavam-se de grandes áreas de petróleo e de minérios, como o ferro. Um das pessoas que desempenhou papel chave nesta campanha foi Monteiro Lobato, que sonhava

com um Brasil próspero que pudesse oferecer progresso e desenvolvimento para sua população. Depois de uma viagem aos Estados Unidos, em 1931, Lobato retorna entusiasmado com o modelo de país próspero que conhecera e passa a defender as riquezas naturais do Brasil e sua capacidade de produzir petróleo, através de contribuições de artigos para jornais e palestras para promover a conscientização popular. Estavam entre seus esforços de luta, cartas enviadas ao então presidente Getúlio Vargas, alertando-o sobre os malefícios da política de *trustes* para o país e a necessidade de defesa da soberania nacional na questão do petróleo; recebeu do governo a concessão de duas companhias de petróleo de exploração do recurso, além de ter lançado os livros *O escândalo do petróleo* e do infante-juvenil, *O poço do Visconde, Serões de Dona Benta e Histórias de Tia Nastácia*, sobre a descoberta do petróleo (LUCCHESI, 1998).

Em função do desenvolvimento industrial e da construção de rodovias que interligavam as principais cidades brasileiras, o consumo de combustíveis fósseis aumenta grandemente na década de 50. No período, a produção nacional era de apenas 2.700 barris por dia, enquanto o consumo totalizava 170 mil barris diários, quase todos importados na forma de derivados (combustível já refinado). A partir da década de 1950, então, a nova empresa intensificou as atividades exploratórias e procurou formar e especializar seu corpo técnico, para atender às exigências da nascente indústria brasileira de petróleo (LUCCHESI, 1998).

Com a criação da Petrobras “saímos do zero, já que a indústria [de petróleo antes da Petrobras] era praticamente inexistente”, afirma José Lima, gerente executivo de Recursos Humanos da Petrobras, de acordo com Lucchesi.

Até 1968, conforme Lucchesi (1998), os técnicos vindos de outros países foram, gradativamente, sendo substituídos por técnicos brasileiros, que eram enviados ao exterior para se especializarem. Os esforços eram concentrados na região da Amazônia e do Recôncavo. Quinze anos após a criação da Petrobras, as áreas de exploração se expandiram para a acumulação de Jequiá, na bacia de Sergipe-Alagoas, em 1957 e Carmópolis (SE), em 1963. Em 1968, a área de exploração atingiu Guaricema (SE), o primeiro poço *offshore* (no mar) e Campo de São Matheus (ES), em 1969. Essas descobertas contrariaram os resultados de um relatório divulgado em 1961, pelo geólogo norte-americano Walter Link, contratado pela Petrobras, que concluiu a inexistência de grandes acumulações petrolíferas nas bacias sedimentares brasileiras. Mas Guaricema, fruto de investimentos em dados sísmicos e sondas marítimas, injetou novos ânimos nas perspectivas de um Brasil auto-suficiente, que passaria a redirecionar suas pesquisas agora para o mar. Ao final de 1968, a indústria brasileira produzia mais de 160 mil barris por dia.

Embora a empresa já estivesse melhor estruturada, com profissionais brasileiros mais especializados e com a produção mais incrementada, a alta competitividade do mercado internacional tornava a importação uma atividade irresistível, estacionando a produção nacional, frente a um consumo crescente. O declínio das reservas terrestres e a baixa produção no mar levaram à ampliação dos financiamentos no *downstream* (refino, transporte e petroquímica) e à criação da Braspetro em 1972, com a finalidade de buscar alternativas de abastecimento de petróleo em outros países. Neste ponto, o petróleo já era o peso e a medida de muitas economias do mundo, fato que foi comprovado com a eclosão da primeira crise do petróleo, em 1973, que modificou profundamente as relações de poder das empresas multinacionais, de países consumidores e dos países produtores de petróleo (LUCCHESI, 1998).

Em meio à crise mundial, o Brasil descobre o campo marítimo de Ubarana, na bacia de Potiguar (ES) e o campo de Garoupa, na Bacia de Campos (RJ), em 1974, que marcaria o início de uma segunda fase dentro da Petrobras, aquela em que a empresa se diferenciaria pela exploração do petróleo em águas profundas e ultraprofundas. Em função da bacia de Campos, a produção petrolífera brasileira chega aos 182 mil barris ao dia, sendo reconhecida até os dias atuais como a mais produtiva bacia do país e uma das maiores produtoras de petróleo de águas profundas do mundo. Os primeiros tratados de risco são assinados em 1975, quando o país abre as portas para a entrada de multinacionais para explorarem petróleo com a promessa de trazerem um aporte financeiro que fosse significativo para o país. Apesar das empresas estrangeiras terem o direito de atuar em 86,4% das bacias sedimentares (associadas à presença de jazidas de petróleo) do país, deixando apenas o restante nas mãos da Petrobras, os contratos não produziram e nem trouxeram o capital que prometeram (LUCCHESI, 1998).

Fora isso, juntou-se o fato da chegada de uma segunda crise do petróleo que voltaria a mexer com as relações internacionais, em 1978, e o cenário petrolífero brasileiro estaria condenado. Ao contrário do que se esperava, o choque do petróleo e os preços quintuplicados, sacudiram a indústria nacional, forçando grandes investimentos na prospecção de jazidas em território brasileiro para reduzir a dependência externa. Os primeiros frutos surgiram em 1981, quando a produção marítima superou a terrestre e, em 1984, quando a produção brasileira se iguala à importada, com meio milhão de barris diários (LUCCHESI, 1998).

A promulgação da Constituição em 1988 estabeleceu o fim dos contratos de risco. Neste momento os geólogos e engenheiros da Petrobras já utilizavam a tecnologia da sísmica tridimensional (3D) de maneira rotineira, o que diminuiu o custo exploratório e trouxe

importantes descobertas de gás e petróleo nas bacias de Santos (SP), do Solimões (AM) e na região do rio Urucu, de acordo com LUCCHESI, 1998).

A Lei do Petróleo, de 1997, inicia uma nova fase na indústria petrolífera brasileira. Entre as mudanças está a criação da Agência Nacional do Petróleo (ANP), que substituiu a Petrobras nas responsabilidades de ser o órgão executor do gerenciamento do petróleo no país, e na nova tentativa de internacionalização do petróleo no Brasil. Esta Lei permitiu a formação de parcerias com empresas interessadas em participar do processo de abertura do setor, numa tentativa de trazer novos investimentos para o país, conforme LUCCHESI (1998).

A demanda contínua e crescente de energia de baixo custo e a disponibilidade de recursos de hidrocarbonetos colocam ainda o petróleo como uma importante fonte não-renovável da matriz energética mundial para as próximas décadas do século XXI (LUCCHESI, 1998).

Para atender o suprimento dessa fonte energética para a sociedade, as empresas se dedicam à exploração como um primeiro passo para manter o ciclo de geração de jazidas. Trata-se de uma atividade estratégica da cadeia produtiva do petróleo composta por uma seqüência complexa de etapas e de processos decisórios, envolvendo investimentos e riscos bastante elevados e de longa maturação na expectativa de descobertas de volumes de petróleo crescentes (LUCCHESI, 1998).

A análise das incertezas constitui um dos elementos-chave das atividades de exploração e produção de petróleo. No passado, em decorrência do estágio evolutivo e da disponibilidade de prospectos de óleo e gás mais facilmente identificáveis, a maioria dos processos decisórios para análise de riscos ainda podia ser realizada de forma simples e intuitiva. Além disso, os desafios na indústria do petróleo não se apresentavam de forma tão diversa e contraditória como se mostram na atualidade. Por exemplo, até recentemente, na análise dos riscos envolvidos na exploração e produção bastava a observação das variáveis geológicas mais relevantes (volumes, dinâmica das acumulações etc.) e das tendências gerais do mercado (o preço do óleo, a demanda de derivados, etc.), a tal ponto que a possibilidade de descoberta de boas jazidas afastava a necessidade de uso de metodologias complexas e mais abrangentes (LUCCHESI, 1998).

Entretanto, esse cenário alterou-se drasticamente em função da diminuição dos indícios de jazidas de petróleo mais fáceis de serem encontradas e de baixos custos, da crescente globalização dos negócios e do envolvimento de diversos agentes, tornando o processo de tomada de decisão na exploração bastante complexo e nem sempre de fácil solução, segundo Lucchesi (1998).

Além disso, as empresas envolvidas na atividade exploratória frequentemente se defrontam na quantificação de diferentes tipos de riscos, tais como:

- Risco de um poço exploratório ou de desenvolvimento ser seco;
- Risco de uma descoberta não possuir um volume de óleo suficiente para os custos envolvidos no seu aproveitamento econômico;
- Risco relacionado com o preço futuro de óleo e gás natural;
- Risco econômico-financeiro;
- Risco ambiental;
- Risco político vinculado às incertezas jurídico-institucionais de um país detentor dos recursos petrolíferos.

O sucesso geológico é diretamente vinculado aos modelos geológicos de acumulação e da definição dos limites e dos volumes envolvidos e dos riscos inerentes às variáveis críticas da dinâmica das acumulações petrolíferas (geração, reservatórios, suprimento e "timing").

Para se ter uma noção da magnitude do risco que é muito bem percebido na indústria, a cada dez poços perfurados somente entre um a três resultam em acumulações comerciais.

Dados da literatura apontam que as taxas médias de sucesso de poços pioneiros perfurados nas bacias petrolíferas localizadas em zonas de fronteira (com escasso conhecimento geológico) situam-se numa faixa entre 20-30% dependendo da complexidade da bacia. Deve-se ressaltar que essas estatísticas devem ser avaliadas cuidadosamente, pois apontam tendências gerais. As grandes companhias buscam sempre projetos em áreas com campos com maiores expectativas de grandes volumes de óleo, exibindo geralmente elevados sucessos nas fases iniciais do ciclo exploratório e declinando a medida que a indústria se defronta com campos com volumes mais reduzidos e com níveis de descoberta mais complexos (LUCCHESI, 1998).

O ambiente de águas profundas é uma tendência que se manifesta não somente no Brasil, mas em diversas zonas produtoras, principalmente nas regiões fora do Golfo Pérsico. Para enfrentar as restrições exploratórias nesses ambientes e nas demais regiões, a inovação tecnológica vem desempenhando um papel de grande importância na redução das incertezas tanto nas fases de exploração como de produção de petróleo, incrementando as probabilidades de sucesso e criando viabilidade econômica de novas jazidas. Um dos grandes avanços no incremento do sucesso exploratório refere-se a tecnologia sísmica tridimensional conhecida

na indústria como sísmica 3D. Aylor (1999) *apud* Lucchesi (1998) coletou dados de taxas de sucesso na perfuração definidas com o apoio das tecnologias da sísmica 3D e constatou um aumento dessas taxas em 50% na locação dos prospectos em relação às tecnologias tradicionais.

Conforme Lucchesi (1998), uma outra componente neste processo de gestão das incertezas exploratórias refere-se ao custo de descoberta que corresponde ao investimento aplicado em exploração dividido pelo montante de petróleo descoberto que pode ser estimado como adição de novas reservas. Dados coletados pela Universidade de Campinas (Unicamp), em 2002, indicam uma tendência declinante dos custos de descoberta nesta última década. O resultado dessa razão indica um relativo sucesso das grandes companhias (*majors*) na renovação do seu estoque de suas reservas. Pode-se verificar o forte impacto que as cotações de óleo exercem sobre o esforço exploratório.

Apesar desses resultados refletirem o aporte das novas tecnologias exploratórias (modelagem de reservatórios, tecnologia sísmica, tecnologias de perfuração, novas técnicas de gerenciamento das incertezas exploratórias), essas estatísticas devem ser observadas com cautela. Uma das principais dificuldades são os tipos de informações utilizadas para as estimativas das reservas (extensões, descobertas, aquisições, revisões, recuperação avançada) e dos dados de custos. Por outro lado, dados apontam de uma maneira geral, elevadas competências das equipes exploratórias das empresas nesta última década em que pese as dificuldades crescentes na identificação de reservatórios com elevados volumes e boa qualidade de óleo (LUCCHESI, 1998).

Fica evidente a importância estratégica da atividade de exploração na geração de novos prospectos visando à manutenção das vantagens competitivas das empresas de petróleo, bem como atender a demanda deste bem mineral para os diversos mercados. Trata-se de uma das etapas de maior criatividade na longa cadeia dos negócios na indústria do petróleo onde são adicionados valores aos ativos minerais. As corporações empregam atualmente procedimentos exploratórios sistemáticos para comparar as previsões geradas pelas novas tecnologias versus os resultados efetivamente alcançados. Por sua vez, os geocientistas (geólogos, geofísicos etc.) e os engenheiros de petróleo aprenderam a trabalhar com as incertezas e calibrar as suas estimativas trazendo enormes benefícios para as corporações petrolíferas não somente na redução das incertezas, mas principalmente na redução dos custos exploratórios possibilitando acessar prospectos em zonas cada vez mais remotas (LUCCHESI, 1998).

Segundo Broad (2010), em 1913, quando o automóvel surgiu na vida dos americanos, a revista *The Outing Magazine* apresentou a seus leitores um resumo da história do combustível dos novos veículos no artigo *The Story of Gasoline* (A história da gasolina). Depois de uma rápida vinheta que descrevia a morte do “*Stegosaurus Ungulatus*”, o artigo explicava que “ontem, você entornava os restos do dinossauro com uma lata de medida — que, supomos, tinha capacidade de cinco galões quando cheia — em seu tanque de gasolina”.

Atualmente, conforme Broad (2010), um dos mais importantes princípios da geologia afirma que a maior parte do petróleo do mundo surgiu não de animais pesados e desajeitados da terra, mas, sim, de minúsculos organismos do mar. Essa teoria afirma que enormes quantidades de organismos microscópicos caíram sobre as profundezas escuras durante séculos, produzindo sedimentos espessos que o calor interno da Terra acabou transformando em petróleo. Estima-se que 95% ou mais do petróleo existente no mundo tenha se originado no mar.

“Esta é a teoria predominante”, disse o cientista emérito David A. Ross, do Instituto Oceanográfico Woods Hole, em Cape Cod (*apud* BROAD, 2010). A ideia, acrescentou, foi investigada por geólogos que percorreram o globo terrestre durante décadas, observando repetidas vezes que camadas de sedimentos marinhos são um “bom indicador” de onde se pode encontrar petróleo.

A teoria explica ainda a perfuração em alto-mar – por que existe petróleo em muitos leitões marinhos, por que a localização é quase sempre próxima da costa e não nas profundezas abissais e por que, a despeito do desastre ocorrido com a plataforma Deepwater Horizon no Golfo do México, que matou 11 pessoas da equipe e causou o maior vazamento de petróleo da história dos EUA, os especialistas dizem que a perfuração em alto-mar deve aumentar ao invés de cessar (BROAD, 2010).

Muitos países e empresas petrolíferas estão agora correndo para explorar a oportunidade geológica das águas costeiras profundas. Entre as principais áreas em alto-mar estão Angola, Azerbaijão, Congo, Cuba, Egito, Líbia e Tanzânia, enquanto países como Canadá e Noruega, que já perfuram em alto-mar há um bom tempo, estão apresentando novos planos. A consultoria Cambridge Energy Research Associates estima que a extração global em águas profundas poderá praticamente dobrar até 2015, com a produção concorrendo com o que a Arábia Saudita produz em terra (BROAD, 2010).

3 PESQUISAS PUBLICADAS SOBRE O TEMA

3.1 O controle gerencial de uma empresa estatal brasileira: o caso da Petrobras

No Encontro Anual da ANPAD de 2002 foi apresentado estudo realizado por Gomes, Bufoni, Gomes e Rodrigues (2002) cujo principal objetivo foi verificar o impacto provocado pelo processo de internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial da empresa Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras). A metodologia utilizada foi a de estudo de caso, e a coleta de dados teve como base entrevistas semi-estruturadas, aplicação de questionários, consultas ao site oficial da companhia e outras pesquisas pertinentes à internacionalização da Petrobras. Desse modo, o estudo explora o relacionamento entre a literatura sobre controle gerencial e internacionalização de empresas com os fatores que favoreceram o processo de internacionalização e as possíveis mudanças nos sistemas de controle gerencial da empresa, enfatizando as abordagens comportamentais. Os resultados encontrados são coincidentes em alguns aspectos da literatura, em especial com os modelos de internacionalização, e divergentes em outros, como o não-impacto da internacionalização nos sistemas de controle.

3.2 Fatores de sucesso e insucesso na implementação de sistemas de informação gerencial: estudo do caso do segmento de exploração e produção de petróleo da Petrobras S/A

O estudo publicado na Revista RAC, em abril de 2006, de autoria de Aracéli Cristina de Souza Ferreira e Andre Luiz Bufoni teve por objetivo entender as causas do sucesso e insucesso dos sistemas de informação gerenciais. Da revisão da literatura são reconhecidos quatro constructos que parecem influenciar no sucesso de sistemas de informação (1) complexidade, (2) participação do usuário, (3) apoio da direção, (4) equipe de desenvolvimento. Testa-se então a existência destes fenômenos por meio do estudo de caso da implementação de um sistema de informações gerenciais – SIREF - no segmento de exploração e produção de petróleo da Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras), iniciado em 1997 e descontinuado no ano de 2000. Os resultados indicam que as variáveis apresentaram

significativa capacidade de explicação do insucesso do sistema, sendo mais verificáveis o apoio da direção e a complexidade e que avaliações mais formais devem preceder a fase de investimentos em projetos de adoção de novos sistemas.

3.3 Controle gerencial em empresas internacionalizadas: caso Petrobras Uruguay Distribución

O estudo foi relatado na dissertação de Mestrado de Fraulob com a orientação de Gomes (2008) cujo objetivo foi mensurar o impacto do processo de internacionalização no sistema de controle gerencial da Petrobras Uruguay Distribución, subsidiária no segmento de *downstream* e constituída em 2006 por meio de um processo de reorganização societária decorrente da aquisição dos ativos da Shell. Para atender a este propósito, foram analisadas as alterações dos sistemas de controle gerencial e a relação existente, em termos de proximidade e afastamento da literatura presente e o caso estudado.

Os resultados obtidos possibilitaram avaliar o nível do impacto do processo de internacionalização sobre o sistema de controle gerencial, e classificá-lo positivamente, e a capacidade de adaptabilidade da organização aos novos contextos, comprovando que o empreendimento de novas estratégias, sejam elas internacionais ou em novos negócios, influencia o desenho do sistema de controle gerencial que refletirá, na proporção do interesse dos gestores, um processo de controle mais adequado à organização.

Quando comparado a outros casos de estudos de empresas brasileiras internacionalizadas, notou-se que a Petrobras não acompanha o processo de desenvolvimento gradual proposto pela escola comportamental e seguido pela maioria das organizações citadas no capítulo de revisão da literatura.

3.4 Uma análise da mudança das práticas contábeis, ocorrida em 1999, relativas às atividades de exploração e produção de petróleo: o caso Petrobras S/A

O estudo realizado para a dissertação de Carlos Eduardo Vieira da Silva, com a orientação do Prof. Dr. José Augusto V. C. Marques, trata do problema relativo à

capitalização dos gastos necessários para a descoberta de reservas de petróleo. E relata que as empresas de petróleo, utilizam, em sua maioria, um dos dois métodos distintos para a contabilização destes gastos: o método dos esforços bem sucedidos e o método do custo total.

No método dos esforços bem sucedidos somente são capitalizados os gastos os gastos diretamente relacionados com descobertas específicas de óleo e gás. Caso o empreendimento não resulte na descoberta de reservas, tais gastos serão tratados como despesa do período. No método do custo total, tal relação é desnecessária. Parte-se do princípio que empreendimentos mal sucedidos são uma parte inevitável do processo de descoberta de reservas. Sendo assim, todos os gastos são capitalizados, independentemente do sucesso ou não da empreitada.

Até 1998, a Petrobras registrava como despesa do exercício, todos os gastos relativos às atividades de exploração e produção de petróleo, independentemente do sucesso do empreendimento. Em 1999, a empresa efetuou diversos ajustes nas suas demonstrações contábeis, sendo o de interesse deste estudo, a adoção do método dos esforços bem sucedidos. Sendo assim, este trabalho teve o objetivo de realizar uma simulação dos lucros líquidos da empresa nos anos de 1998 a 2002, caso tal método não tivesse sido adotado.

Como resultado desta simulação, percebeu-se um impacto significativo nos lucros líquidos de 1999 a 2002. Considerando que tais gastos não possuem relação com as receitas da companhia, nem com seus lucros, mas sim, com o volume de investimentos previstos na estratégia da empresa, visando ao aumento ou manutenção de suas reservas de óleo e gás; tais gastos, dependendo do volume em que ocorram em determinados períodos, poderiam impactar o resultado da companhia a ponto de causar prejuízos ou diminuir drasticamente sua distribuição de dividendos.

4 METODOLOGIA

4.1 Objetivo e tipo de pesquisa

Este capítulo apresenta a metodologia da pesquisa que foi empregada neste trabalho e as razões para utilização do método de estudo de caso.

As razões pela escolha do método de estudo de caso deve-se, fundamentalmente pela complexidade do assunto, que requer maior aprofundamento e não haveria tempo, nem recurso de examinar o tema de outro modo.

Segundo Yin (2005, p.23), para se escolher o método de pesquisa deve-se considerar três condições: (i) o tipo de questão; (ii) o controle que o pesquisador possui sobre os eventos comportamentais e (iii) o foco em fenômenos contemporâneos. Além disso, o autor menciona que o método de estudo de caso é preferido quando: (i) as questões são do tipo “como” e “por que”; (ii) o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e (iii) o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.

De acordo com Gil (2009, p.52), o estudo de caso múltiplo são aqueles em o pesquisador estuda conjuntamente mais de um caso para investigar determinado fenômeno, no qual as pesquisas se tornam mais interessantes pelo estabelecimento de contrastes.

Yin (2005) sugere que seis fontes de evidências devem ser utilizadas, na medida do possível, para que se obtenha um bom estudo de caso, a saber: (1) documentação; (2) registro em arquivos; (3) entrevistas; (4) observações diretas; (5) observações participantes; (6) artefatos físicos. Por isso, buscou-se a utilização do maior número possível destas fontes de evidências, que na visão de Yin (2005), são complementares e não possuem vantagens indiscutíveis umas sobre as outras, porém, quanto mais fontes forem utilizadas, melhor para o estudo de caso.

A pesquisa buscou responder a pergunta:

Qual o a proximidade ou distância dos sistemas de controle gerencial das empresas petrolíferas e o referencial teórico sobre o tema, tendo por foco principal os objetivos organizacionais, a contabilidade por responsabilidade e o processo orçamentário?

4.2 Base referencial

Nesta seção é descrita a base de referência que orientou o questionário da pesquisa.

Todo o estudo está voltado para o sistema de controle gerencial tendo a seguinte estruturação no questionário:

Primeira Parte: Objetivos Organizacionais

Nesta etapa procurou-se pesquisar como a empresa traça seus planos futuros de curto e longo prazo e o grau de comprometimento dos gerentes com esses objetivos.

Segunda Parte: Contabilidade por Responsabilidade

Nesta etapa foi pesquisada como ocorre o fluxo interno de bens e serviços e como são avaliados os diversos centros de responsabilidade na empresa.

Terceira Parte: Processo Orçamentário

Nesta fase do questionário foi pesquisado o desdobramento dos objetivos da empresa no curto prazo e a responsabilização nos níveis gerenciais.

Quarta Parte: Evolução dos Sistemas de Controle

Esta parte foi destinada a pesquisar a adaptabilidade do sistema de controle ao meio ambiente externo.

4.3 Coleta e análise de dados

A coleta de dados foi realizada através de entrevista pautada pelo questionário especificado na seção anterior. No caso da Petrobras, o entrevistado foi o Gerente de Avaliação do Desempenho Empresarial, Sr. Jarbas Amorim Americano. A entrevista foi feita em duas etapas, uma em cada dia com a duração de aproximada de uma hora cada, nos dias 30 de dezembro de 2010 e 4 de janeiro de 2011.

No caso da Shell, o processo foi um pouco diferente, o questionário foi enviado por correio eletrônico ao Gerente de Downstream, Sr. Marcello Gonçalves Pacheco, que o devolveu com as respostas no dia 20 de janeiro de 2011 e, posteriormente, por telefone foi realizada uma entrevista, quando houve oportunidade de melhores esclarecimentos, complementando as respostas anteriormente enviadas.

Além das entrevistas, outros dados foram pesquisados nos *sites* das duas empresas.

4.4 Escolha das empresas e dificuldades encontradas

Em virtude da grande exposição que o assunto petróleo tem nos dias atuais e em consequência a Petrobras, aqui no Brasil, foi determinante para a escolha da primeira empresa pesquisada. A Shell foi escolhida porque ser uma empresa importante na distribuição de combustíveis e estar investindo em produção de petróleo no Brasil e atuando fortemente em biocombustíveis. Deste modo, teve-se com essas duas petrolíferas uma representatividade consistente do setor no mercado brasileiro.

Inicialmente havia a pretensão de pesquisar também a empresa Repsol. Foi mantido um contato inicial e a remessa do questionário com a promessa de resposta, no entanto a empresa, naquele momento, estava passando por uma reestruturação em decorrência da aquisição de 40 % de seu controle acionário por parte da chinesa Sinopec, fato comunicado ao mercado em 28 de dezembro de 2011, e, com isso, os contatos foram inviabilizados.

O assunto sistema de controle gerencial foi um tema que surgiu quase que naturalmente devido a ênfase existente neste mestrado por suas linhas de pesquisa, Controladoria em Entidades Públicas e Privadas e Planejamento e Controle em Ambiente Internacional. Ao longo dos dois anos de estudos, o ensino nesse assunto foi intenso e qualificador.

5 DISCUSSÃO DOS CASOS

Apresentam-se, neste capítulo, as informações obtidas nas duas entrevistas feitas sobre o tema. As empresas pesquisadas foram: Petróleo Brasileiro S/A. (Petrobras) e Shell Brasil S/A.

As empresas estão no mercado de energia, atuam na área de exploração e produção de petróleo e distribuição de gás natural. A Shell trabalha com distribuição de combustíveis automotivos diretamente e a Petrobras tem uma subsidiária, a BR Distribuidora S/A., para atuar neste segmento. No Brasil o refino de petróleo é, praticamente, monopólio da Petrobras, ou seja, a Shell acaba sendo uma cliente de combustíveis da petrolífera brasileira. Em outras partes do mundo, o grupo Dutch/Shell é dono de refinarias de petróleo.

Este capítulo está estruturado do seguinte modo:

- Perfil das empresas;
- Objetivos organizacionais;
- Contabilidade por responsabilidade;
- Processo orçamentário.

Em cada seção, após o relato das pesquisas, foi feita uma análise comparando-se as práticas usadas com a literatura pesquisada de cada tema.

5.1 Perfil das empresas

5.1.1 Petróleo Brasileiro S/A. (Petrobras)

Fundada em 1953 com a finalidade de executar os objetivos do governo brasileiro no setor petrolífero, a Petrobras é uma sociedade anônima de capital aberto, cujo acionista majoritário é o Governo do Brasil com 63,6 % do capital votante e 48,3% do capital social. Atua como empresa de energia nos setores de exploração e produção, refino, comercialização

e transporte de óleo e gás natural, petroquímica, distribuição de derivados, energia elétrica, biocombustíveis e outras fontes renováveis de energia estando presente em 25 países. É a terceira maior empresa de energia do mundo, com base no valor de mercado, segundo a *PFC Energy*, em janeiro de 2011. Possui um plano de negócios que prevê investimentos de cerca de US\$224 bilhões até 2014.

Reconhecida internacionalmente pela excelência mundial no desenvolvimento e aplicação de tecnologia de exploração e produção de petróleo em campos marítimos (*offshore*), em águas profundas e ultra profundas. As reservas provadas de óleo e gás natural da companhia, segundo o critério ANP/SPE, alcançaram 15,986 bilhões de boe no final de 2010.

A carga processada de petróleo no Brasil deverá atingir 2.260 mil bpd até 2014, com a entrada em operação da Refinaria Abreu e Lima, em 2012, da primeira fase do Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro (Comperj), em 2013, e da primeira fase da Refinaria Premium I, em 2014.

Desde 1978, a Petrobras lança e apóia programas de controle de emissão de gás, reflorestamento em larga escala e treinamento de combate a emergências, como o programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento que resultou na construção do primeiro Centro de Combate à Poluição do Mar do Brasil. Em 2009, foi considerada, pela *Ibope Inteligência*, a empresa mais socialmente responsável do país.

5.1.2 Shell Brasil Ltda.

É uma empresa global de energia operando em 90 países. No Brasil, iniciou suas atividades em 1913 com o nome The Anglo-Mexican Petroleum Products Company, como uma sociedade entre a Royal Dutch/Shell e a companhia petrolífera Anglo-Mexican, que dura até 1946, quando o grupo Shell passa a controlar 100 % da empresa. Em 1961 se nacionaliza, passando a ser uma empresa brasileira de capital estrangeiro e adquire a razão social Shell Brasil S.A. até 2002, quando muda a razão social para Shell Brasil Ltda.

Em 1997 entra no mercado nacional de gás natural, da qual é líder mundial, com a compra de parte das ações da Companhia de Gás de São Paulo (Comgás) e garante participação no gasoduto Bolívia/Brasil. Em 2000, é a primeira empresa privada a começar a exploração de petróleo na Bacia de Campos, litoral do Rio de Janeiro. No ano de 2010, a

Shell International Petroleum Company Limited (Shell) e Cosan S.A. (Cosan) criam uma *Joint-Venture* no Brasil para produzir e comercializar açúcar, energia e etanol de cana-de-açúcar, e distribuir combustíveis para transporte e indústria, a partir da integração das redes de distribuição e postos.

Com R\$ 6 bilhões investidos em Exploração e Produção desde 1998 e 2,7 mil posto de serviço na rede do Varejo, a Shell Brasil Ltda possui 16% de participação no mercado de distribuição brasileiro, segundo dados do Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes (Sindicom).

Desde 1942, a empresa possui projetos de investimentos na cultura do país, como a *Filmoteca Shell*, o *Prêmio Shell de Música* e o *Prêmio Shell de Teatro*. Além disso, a empresa está presente em projetos de preservação ambiental, como o programa Desafio Ambiental, criado em 1990, com metas de segurança para o meio ambiente, e o *Shell Energy Efficiency*, em 2001, com o objetivo de incentivar a redução do consumo de energia.

5.2 Objetivos organizacionais

5.2.1 Pesquisa

Nesta parte da pesquisa desejou-se obter informações sobre os objetivos da empresa, da seguinte forma:

- Objetivos gerais: planejamento estratégico da empresa
- Objetivos específicos: política da empresa a longo prazo (superior a um ano)
- Metas: objetivos de curto prazo da empresa

Seguem as questões e as respostas da Petrobras e Shell, lado a lado.

Tabela 1 – Pesquisa sobre objetivos das empresas

Nº	Questão	Petrobras	Shell (Continua)
1	Quais os objetivos gerais da empresa?	A Petrobras tem como objetivo ampliar a atuação nos mercados alvo de petróleo, derivados, petroquímico, gás e energia, biocombustíveis e distribuição, sendo referência mundial como uma empresa integrada de energia.	Crescimento sustentável nas áreas de Exploração & Produção e Distribuição de óleos derivados. Investir no desenvolvimento de novas fontes de energia limpa como a produção do etanol. Aumentar a participação na área de Exploração e Produção de Petróleo através da aquisição de novos blocos junto à ANP. Aumentar a rentabilidade e <i>Market Share</i> na distribuição de óleos e derivados. Criação de <i>Joint-Venture</i> com o Grupo Cosan aumentando a participação no mercado de etanol e distribuição de óleos e derivados.
2	De que formas são estabelecidos os objetivos gerais de sua empresa?	Os objetivos da empresa são estabelecidos a partir do Plano Estratégico, que formado por cenários, missão, visão e valores. A segunda etapa é o Plano de Negócios, com metas plurianuais constando de objetivos estratégicos, indicadores e metas, projetos de investimentos e fontes e usos. A terceira etapa é a composição dos Planos do Governo através do Plano Plurianual (PPA) e outros. A quarta etapa é o Plano Anual de Negócios composto de Orçamento Operacional, Orçamento de Investimentos, Orçamento de Resultados e Orçamento de Caixa.	Os objetivos são estabelecidos pelo Grupo Shell através dos seus acionistas para cada uma das unidades operacionais, considerando algumas premissas como: Cenário Macroeconômico e Potencial de crescimento das atividades da empresa no país. Ex: Aumento de investimento na área de E&P em determinado país ou então a venda do Ativo para o Governo ou mesmo um concorrente da iniciativa privada.
3	Que funções dentro da empresa participam do processo de estabelecimento dos objetivos gerais?	As áreas que participam do estabelecimento dos objetivos gerais da empresa são o Conselho de Administração, a Diretoria, os Gerentes Executivos das Áreas de Negócio e a Gerência de Estratégia.	Acionistas e um Comitê formado pela Presidência, Vice-Presidência e Diretores das unidades operacionais.
4	Existe algum documento elaborado pela empresa que comunique estes objetivos dentro da organização? ()NÃO (Passar para P. 5ª) ()SIM Por favor, descreva o documento e a forma como é usado pela empresa.	Plano estratégico, dividido por segmento de negócio.	Não.
5	De que maneira os executivos, na organização, tomam conhecimento destes objetivos?	Plano estratégico, dividido por segmento de negócio é divulgado a todos os executivos e a toda a força de trabalho da empresa através da intranet.	Através de comunicação interna feita por seus superiores e cascadeada para toda organização, e-mails departamentais, intranets e revistas de publicação interna para os funcionários.
6	É possível classificar-se estes objetivos por ordem de importância? ()NÃO (Passar para P. 7ª) ()SIM Por favor, classifique os objetivos gerais de sua empresa.	Não.	Não.

Nº	Questão	Petrobras	Shell (conclusão)
7	Os objetivos mencionados nas questões anteriores são os mesmos perseguidos pela empresa nos últimos 3 anos ou não? ()NÃO (Passar para P. 8ª) ()SIM, houve mudanças. Por favor, especifique as mudanças ocorridas nos objetivos e as razões que originaram tais mudanças.	Mudaram um pouco, com a inclusão do segmento de biocombustíveis e petroquímica.	Não.
8	Algumas empresas costumam desdobrar os objetivos gerais em objetivos específicos de modo a formalizar o planejamento estratégico da empresa. Esta prática é seguida por sua empresa ou não? ()NÃO é seguida. ()SIM. Por favor, descreva este processo e as funções dentro da empresa, que participem desta atividade.	Sim, O Plano Estratégico da Petrobras por segmento de negócio, depois de divulgado, é desdobrado em mapa estratégico por área de negócio (diretorias). No caso da Petrobrás existem áreas do E&P que fazem seu mapa estratégico e procuram se orientar por ele.	Sim, os objetivos gerais se transformam em específicos de acordo com a área de atuação de cada departamento. Ao receber do seu superior os objetivos inerentes a sua área de atuação, cada gestor faz o “cascateamento” destes objetivos para o seu grupo de <i>staff</i> através de ferramenta global utilizado pelo Grupo Shell. Ex: Objetivo Geral – Aumentar o <i>Market Share</i> no mercado brasileiro. Objetivo Específico para área de vendas – Aquisição de novos clientes e aumento do volume de vendas.
9	Existe na empresa algum processo formal que avalie se os resultados obtidos pela empresa estão de acordo com os objetivos fixados? ()NÃO existe. (passar para P. 10ª) ()SIM, existe. Por favor, descreva este processo no que se refere ao grau de interação e participação dos níveis gerenciais.	A avaliação dos resultados é feita anualmente na Petrobras através do Processo de Avaliação Estratégica acompanhado das metas do plano de negócio.	Sim, existem diversos relatórios internos que permitem fazer esta avaliação. Os números mostrados nestes relatórios são transcritos pelo grupo de <i>staff</i> e gestores na ferramenta global de avaliação para que se tenha total visibilidade dos objetivos alcançados pelo funcionário/departamento das diversas áreas de negócio.
10	Existe na empresa algum processo formal que integre os objetivos específicos com as metas (objetivos de curto prazo)? ()NÃO existe. (passar para P. 11ª) ()SIM, existe. Por favor, descreva este processo no que se refere ao grau de interação e participação dos níveis gerenciais.	Sim, todo o objetivo estratégico tem um indicador e uma meta de cinco anos vinculado ao plano de negócio.	Não.
11	Existe na empresa algum processo formal que efetue revisões nos objetivos específicos pela empresa? ()NÃO existe. (passar para P. 12ª) ()SIM, existe. Por favor, descreva o processo de revisão.	Sim, A revisão dos objetivos traçados é feita anualmente, na Petrobrás, no fim de cada ano,	Os objetivos são revistos na metade do ano pelo Comitê Executivo e quando necessário alterados diretamente na própria ferramenta de avaliação.
12	Nos últimos 3 anos, a empresa tem conseguido alcançar os objetivos específicos traçados? ()SIM. ()NÃO. Por favor, comente os principais fatores que têm dificultado o alcance desses objetivos.	De modo geral sim, mas alguma coisa não é atendida totalmente, como produção de óleo por exemplo.	Sim.

Balanced Scorecard (BSC) usa uma série de medidas que pode abranger toda a atividade da empresa.

Tabela 2 – Pesquisa sobre BSC

Nº	Questão	Petrobras	Shell
13	A empresa utiliza do BSC?	Sim.	Não, utiliza o KPI (Key Performance indicators)
14	O BSC é disseminado em toda a empresa?	Sim, porém com intensidade variável.	Sim. (KPI)
15	Os indicadores são discutidos pelos gerentes e diretoria?	Sim.	Sim.
16	As variações de indicadores são avaliadas pelos gerentes e diretoria?	Sim, os indicadores estratégicos.	Sim.
17	O treinamento e passagem de conhecimento são valorizados no BSC?	Não.	Não.

EVOLUÇÃO DA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO NA PETROBRAS

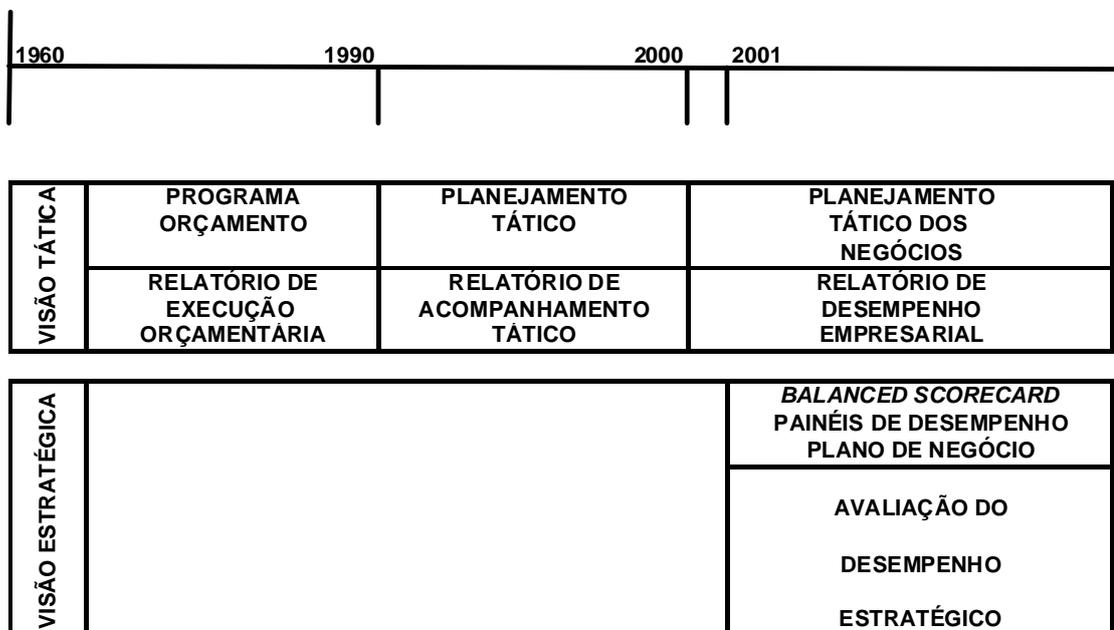


Figura 2 – Evolução da avaliação do desempenho na Petrobras
Fonte: Petrobras

5.2.2 Análise

A Petrobras e a Shell Brasil têm objetivos muito semelhantes, tanto uma, quanto a outra, buscam ampliar a participação nos mercados de petróleo, derivados, gás natural e biocombustíveis. A Petrobras, por conta do monopólio que desfrutou durante anos, tem uma estrutura de exploração e produção bem maior, no entanto, a Shell busca ocupar mais espaço

nesta área a partir do ano de 2000 e faz estudos para construção de uma refinaria de modo aproveitar o petróleo produzido na Bacia de Campos.

O estabelecimento de objetivos na Petrobras é feito pelo Conselho de Administração, Diretoria, Gerentes Executivos das Áreas de Negócio e a Gerência de Estratégia. Na Shell Brasil o estabelecimento dos objetivos gerais é feito pelos acionistas e um comitê formado pela presidência, vice-presidência e diretores das unidades operacionais.

Há entre as duas empresas pesquisadas uma similaridade de procedimento no estabelecimento de objetivos e está de acordo com a literatura, conforme Anthony e Govindarajan (2008) “a análise de uma estratégia proposta normalmente envolve relativamente poucas pessoas – o responsável pela idéia, a equipe dos escritórios centrais e a alta administração”.

Quanto à divulgação dos objetivos, na Petrobras há um maior formalismo na divulgação do Plano Estratégico, onde é dividido por segmento de negócio e é divulgado a todos os executivos e a toda a força de trabalho da empresa. Na Shell os objetivos são igualmente comunicados a toda a organização, utilizando a intranet e revista de publicação interna.

O Plano Estratégico da Petrobras, depois de divulgado, é desdobrado em mapa estratégico por área de negócio (diretorias). Na Shell Brasil, cada gestor, em sua área, faz o desdobramento dos objetivos gerais em objetivos específicos.

Na Petrobras, é usado o Painel de Desempenho Estratégico. É o produto composto do Mapa Estratégico e respectivos objetivos, dos Indicadores com as respectivas Metas e das Iniciativas Estratégicas, usando a metodologia BSC, que objetiva sistematicamente avaliar ao longo do horizonte do Plano de Negócios (5 anos) o desempenho da implantação da estratégia, por perspectiva (financeira, mercado, processos internos e aprendizado e crescimento).

Na Shell não é usado o BSC, porque o desempenho estratégico tem seus indicadores formados dentro de uma metodologia própria do grupo Shell chamada KPI (*Key Performance Indicator*).

A avaliação dos resultados é feita anualmente na Petrobras através do Processo de Avaliação Estratégica e na Shell Brasil através de relatórios internos transcritos em ferramenta global de avaliação.

A revisão dos objetivos traçados é feita anualmente, na Petrobras, no fim de cada ano, e na Shell Brasil, no meio de cada ano, caso haja necessidade, tanto num, como noutro caso.

Na pesquisa, os modelos de gestão, quanto a objetivos organizacionais, estão aderentes à literatura conforme Gomes e Salas (2001) “o processo de controle compreende a formulação de objetivos, o planejamento e orçamentação dos meios e seu custo para o alcance dos objetivos”.

Percebe-se na estratégia da Petrobras um bom alinhamento entre o estabelecimento de planos de longo prazo e a sua transformação em metas e indicadores. De acordo com Kaplan e Norton (1997), o nome *Balanced Scorecard* reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrência (*lagging*) e entre perspectivas internas e externas (JIAMBALVO, 2009), com o objetivo de impulsionar o desempenho organizacional planejado.

Empresas grandes não podem improvisar, têm que ter uma estratégia, planos e metas, a questão difícil de ser respondida é quanto, uma poderosa estrutura de planejamento, ajuda na inovação e na agilidade da gestão.

5.3 Contabilidade por responsabilidade

5.3.1 Pesquisa

Nesta parte da pesquisa o objetivo foi obter informações sobre o fluxo interno de bens e serviços e a forma como se encontram estruturadas as responsabilidades das diversas funções dentro da empresa na administração das unidades operacionais.

Seguem as questões e as respostas da Petrobras e Shell, lado a lado.

A – Centros de Responsabilidade

Um Centro de Responsabilidade é uma unidade da organização chefiada por uma pessoa responsável.

1 – Temos Centros de Custos ou Despesas – quando o sistema de controle mede somente os insumos (custos ou despesas) usados por uma unidade da organização, não medindo o valor monetário de sua produção.

2 – Temos Centros de Lucro – quando o desempenho dos centros de responsabilidade é medido em termos de insumos e receitas obtidas (lucro obtido pelo centro).

3 – temos Centros de Investimentos – quando o desempenho dos centros de responsabilidade é medido pelo lucro obtido e pelos bens que ele usa.

Tabela 3 – Pesquisas sobre Centros de Responsabilidade

Nº	Questão	Petrobras	Shell
1	Com base nas definições acima, como se encontram organizados os principais centros de responsabilidade de sua empresa? ()Centros de custos ou despesas ()Centros de lucro ()Centros de Investimento	Centros de custos ou despesas Centros de lucro Centros de Investimento	Centros de custos ou despesas
2	Existindo centros de responsabilidade de mais de um tipo (questão 1), quais os mais predominantes na empresa (centro de custo ou despesa, centros de lucro ou investimento)?	Centros de Investimento	Não se aplica.
3	Existe na empresa algum processo formal que defina as funções dos chefes dos principais centros de responsabilidade? ()NÃO existe. (Passar para P. 4) ()SIM, existe. Por favor, descreva o processo.	Plano básico de organização.	Sim, Existe na empresa o processo de gerenciamento de custos e despesas incorridas no Centro de custo da área responsável, ou seja, cada gestor é responsável por controlar as despesas dos Centros de custos sob sua responsabilidade, afim de assegurar que o resultado anual esteja alinhado ao plano de negócios da empresa. Para isto ele conta com o apoio do setor de Planejamento Financeiro, responsável por enviar-lhe relatórios mensais demonstrando o comparativo entre o Plano x Real para monitoramento e ações.
3.a	Que pessoas participam do processo de definição destas funções, e qual a posição destas no organograma da empresa?	Diretoria e RH	Este processo é definido pela Presidência e cascateado a todas as áreas de negócio da empresa através da hierarquia organizacional.
4	Existe na empresa algum processo formal de acompanhamento das atividades realizadas pelos principais centros de responsabilidades? ()NÃO. ()SIM. Por favor, descreva este processo e informe as pessoas que participam e a posição destas no organograma da empresa.	Sim, O acompanhamento é feito pela área de Estratégia junto com as Áreas de Negócio (Abastecimento, por exemplo) reportando-se à Diretoria.	Sim, Geração e publicação de relatórios mensais destinados aos gestores do negócio para acompanhamento das atividades exercidas por estes centros.

B – Preços de transferência

Visto como o valor dos produtos ou serviços vendidos dentro da empresa não se estabelece por uma transação de mercado, deve-se determinar um preço de transferência. Se existe um preço de mercado para produtos ou serviços comparáveis, poder-se-á usá-lo como preço de transferência. Na ausência de um preço de mercado, muitas vezes se forma o preço de transferência à base de custo mais margem de lucro. Neste caso, comumente há algum mecanismo para negociar o preço entre os departamentos envolvidos [...] (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2008).

Tabela 4 – Pesquisa sobre Preços de Transferência

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
1	Existe em sua empresa algum mecanismo formal que regule o fluxo interno de bens e serviços entre os principais centros de responsabilidade? ()NÃO. (Passar para P. 2) ()SIM. Por favor, descreva este mecanismo.	Sim.	Não.
2	Existe na empresa algum (s) executivo (s) com responsabilidade (s) específica (s) sobre preços de transferência ? ()NÃO. (Passar para P. 3) ()SIM. Por favor, especifique o(s) cargos (s) e a posição destes no organograma da empresa.	Não.	Não.
2.a	Quais as principais responsabilidades deste (s) executivos (s)? ()Reajustar os preços de transferência ()Certificar-se de que a informação correta é avaliável como uma base para o preço de transferência ()Efetuar revisões periódicas no sistema de preços de transferência ()Agir como um árbitro nos casos de disputas acerca de preços de transferência ()Outras. Por favor especifique.:	Não respondeu.	Não respondeu.
3	Qual a política adotada por sua empresa quanto à centralização ou descentralização de decisões sobre preços de transferência entre as principais unidades operacionais, e entre as unidades de serviço central (serviços gerais e serviços técnicos) e as principais unidades operacionais?	Parcialmente centralizadas	Totalmente descentralizadas
4	Os métodos e procedimentos sobre preços de transferência são padronizados através dos diversos setores da empresa? ()NÃO, são padronizados. (Passar para P.5) ()SIM. Por favor, descreva o processo de padronização.	Sim.	Não.
5	A política de preços de transferência da empresa sofre revisões freqüentes? ()NÃO. (Passar para P.6) ()SIM. Qual a freqüência destas revisões?	Sim. Quando muda a conjuntura ou muda a qualidade do petróleo.	Sim, anual.
5	A freqüência de revisão é padronizada? ()NÃO. (Passar para P. 6) ()SIM. A padronização contempla todos os setores da empresa? Por favor, comente.	Não.	Não.
6	Existe algum método de padronização computadorizado, usado na otimização de preços de transferência em sua empresa? ()NÃO. (passar para P. 7) ()SIM. Por favor, descreva o método usado.	Não.	Não.

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
7	<p>Qual das afirmações abaixo melhor expressa os objetivos da política de preços de transferência nesta empresa? (caso seja necessário, marque mais de uma resposta).</p> <p>() Identificar a contribuição efetiva de cada centro de responsabilidade ao resultado global da empresa;</p> <p>() Identificar os fatores que possam estar fora de controle dos centros de responsabilidade no processo de validação de desempenho, avaliando os resultados possíveis de serem alcançados em vista das circunstâncias;</p> <p>() Desenvolver um espírito de competição entre os centros de responsabilidades de modo a maximizar o resultado global da empresa;</p> <p>() Coordenar as atividades desenvolvidas pelos centros de responsabilidade de modo a que não se afastem das metas traçadas pela alta direção da empresa;</p> <p>() Outras. Por favor, especifique.</p>	<p>(X) Identificar a contribuição efetiva de cada centro de responsabilidade ao resultado global da empresa;</p> <p>(X) Coordenar as atividades desenvolvidas pelos centros de responsabilidade de modo a que não se afastem das metas traçadas pela alta direção da empresa;</p>	<p>Outras. Os preços de transferências só são utilizados para vendas a coligadas fora do país.</p>
8	<p>Na hipótese de existirem fornecedores internos e externos que possam atender às necessidades de recursos (bens e serviços) dos centros de responsabilidades, qual a política adotada por sua empresa?</p> <p>() As necessidades totais do centro de responsabilidade só podem ser obtidas internamente.</p> <p>() Os fornecedores internos têm sempre preferência, mas além e acima da capacidade de fornecimento interno, os suprimentos podem ser obtidos externamente.</p> <p>() O centro de responsabilidade é livre para escolher o fornecedor que minimizar os seus custos.</p> <p>() Outros. Por favor, especifique.</p>	<p>(X) Os fornecedores internos têm sempre preferência, mas além e acima da capacidade de fornecimento interno, os suprimentos podem ser obtidos externamente.</p>	<p>(X) O centro de responsabilidade é livre para escolher o fornecedor que minimizar os seus custos.</p>
9	<p>Quando existe um mercado interno e externo para produtos e serviços produzidos pelos centros de responsabilidade, qual a política adotada por sua empresa?</p>	<p>Aquilo que é commodity geralmente é abastecido pelo mercado externo. Serviço genérico geralmente é externo.</p>	<p>N/A.</p>
10	<p>Na política de preços de transferência desenvolvida pela empresa são definidos critérios de alocação de custo para os serviços prestados às unidades operacionais por outras unidades da organização?</p> <p>() NÃO. (Passar para P.II)</p> <p>() SIM. Por favor, relacione as 5 principais unidades prestadoras de serviço e os critérios usados para cada uma delas.</p>	<p>Sim.</p>	<p>Não.</p>
11	<p>Quais os critérios usados pela empresa na transferência de produtos ou serviços entre as unidades operacionais?</p> <p>a) <u>Produtos</u> Matéria-prima Produtos Acabados</p> <p>b) <u>Equipamentos</u> Usados Novos (comprados) Novos (feitos na empresa)</p> <p>c) <u>Manutenção</u></p> <p>d) <u>Cessão de Pessoal</u></p> <p>e) <u>Assistência Técnica</u></p> <p>f) <u>Assistência Financeira</u></p> <p>g) <u>Outros</u>. Por favor, especifique.</p>	<p>Matéria-prima: custo de oportunidade. Produtos Acabados: mercado Todos os demais é custo.</p>	<p>Matéria-prima: menor custo Produtos Acabados: menor custo</p>

Nº	Questão	Petrobras	Shell (conclusão)
12	Com relação a atual política de preços de transferência em vigor na empresa são percebidos fatores internos ou externos que possam estar afetando, de forma negativa, o desempenho dos centros de responsabilidade? ()NÃO. ()SIM. Por favor, especifique os fatores principais.	Sim, quando o preço do petróleo sobe a área de abastecimento fica prejudicada.	Sim, Custo das Matérias Primas importadas a serem utilizadas como componentes do Produto acabado (Lubrificantes) - Efeito cambial US\$/R\$.

5.3.2 Análise

Na análise dos casos foi verificado que a Petrobras tem, em sua estrutura de controle centro de custo, centro de lucro e centro de investimento, este é chamado Unidade de Negócio que é o principal meio de avaliação das unidades da empresa. Na Shell Brasil é utilizado apenas Centro de Custo como centro de responsabilidade.

A definição das funções dos principais centros de responsabilidade na Petrobras é definida pela área de recursos humanos e diretoria, enquanto na Shell Brasil é definida pela presidência para as áreas ligadas diretamente a ela e estas áreas principais fazem o mesmo para as demais, conforme a hierarquia.

O modo de prestar contas do resultado dos centros de responsabilidade é semelhante entre Petrobras e Shell Brasil, ou seja, mensalmente há relatórios para a Diretoria que tratam desse assunto.

Na Petrobras, os produtos transferidos entre centros de responsabilidade são avaliados pelo Preço Interno de Transferência (PIT) que é estabelecido de acordo com o custo de oportunidade de cada produto transferido internamente. Por exemplo, se um petróleo com Grau API 25 é transferido da área de produção para refino, o PIT é calculado com um valor de um petróleo negociado no mercado internacional com o mesmo Grau API.

O Grau API é uma escala hidrométrica idealizada pelo *American Petroleum Institute* – API, juntamente com a *National Bureau of Standards* e utilizada para medir a densidade relativa de líquidos.

O estabelecimento dos Preços Internos de Transferência é feito pelas áreas envolvidas e uma área contábil central da Petrobras, que atua como mediadora e guardiã dos valores. Os preços são cadastrados no sistema SAP da empresa e deste modo quando ocorrem as transferências, são automaticamente valorizadas.

O objetivo principal dos preços de transferência é identificar a contribuição efetiva de cada centro de responsabilidade ao resultado global da empresa.

Quanto aos preços de transferência a pesquisa evidenciou uma diferença entre as duas pesquisadas. Na Petrobras são estabelecidos os preços para transferir produtos entre segmentos de negócio com base no preço de oportunidade. Na Shell Brasil as transferências são baseadas no custo dos produtos, quando, porém a empresa transfere para outras unidades do grupo Shell, fora do Brasil, utiliza o custo mais *mark up*. A peculiaridade existe porque enquanto na Petrobras a área de refino é abastecida pela área de produção, e por isso a necessidade de preço de transferência, na Shell Brasil a área de produção exporta seus produtos e o segmento de distribuição de combustíveis compra os derivados de refinarias de fora do Brasil ou da Petrobras, porque ela não tem refinaria própria no Brasil.

Na Shell Brasil, o entrevistado relatou que atualmente o problema maior nos valores de transferências para unidades fora do Brasil é a taxa de câmbio de Real para Dólar que tem distorcido as avaliações. Este fato encontra-se em Anthony e Govindarajan (2008) que diz que a taxa de câmbio afeta os fluxos de caixa de empresas internacionalizadas e geram variações nos índices de desempenho monetarizados das unidades localizadas em diferentes países.

O que se foi constatado no caso da Petrobras é muito semelhante à descrição feita na literatura quando Horngren, Sundem e Stratton, (2004) afirmam que o bom desempenho do centro de investimento não ocorre apenas pelo seu bom resultado, mas também pelo capital investido relacionado ao resultado. Consoante a esta afirmação, esta unidade de negócio é avaliada por alguma medida de retorno sobre o capital investido, Retorno sobre o ativo, Retorno sobre o investimento, Retorno sobre o Patrimônio líquido, dentre outros (FREZZATI et al., 2009).

Na Petrobras, as Unidades de Negócio tem sua avaliação feita pelo ROCE (Retorno Operacional sobre Capital Empregado). O cálculo do ROCE é uma razão onde o numerador é o Lucro Operacional menos o efeito tributário e o denominador é o Ativo Permanente mais o Capital de Giro Líquido. O objetivo da avaliação por este índice é assegurar a rentabilidade e agregação de valor desses centros de responsabilidade.

No caso de consórcios da Petrobras com outras empresas para exploração de petróleo, a gestão dessa atividade é feita num centro de investimento. Os custos da produção conjunta são rateados proporcionalmente à participação de cada sócio no ativo explorado. O que cabe ao sócio da Petrobras é lançado como um ativo a receber e a parte da empresa operadora é lançada como custo da atividade. O orçamento de custos e o plano de trabalho desses centros

de investimento obedecem a um contrato que suporta esse relacionamento. Esse assunto está regulamentado no CPC 19 – Ativos Explorados em Conjunto.

5.4 Processo orçamentário

5.4.1 Pesquisa

A pesquisa teve como objetivo obter informações sobre o processo orçamentário.

Tabela 5 – Pesquisa sobre Filosofia Orçamentária

Nº	Questão	Petrobras	Shell
1	Classifique, por ordem de importância, os principais propósitos do sistema orçamentário de sua empresa. () Usado como instrumento de planejamento; () Usado como instrumento de controle financeiro; () Usado como meio de comunicação das metas a serem alcançadas; () Usado como medida de avaliação de desempenho individual; () Outros. Por favor, especifique.	(a) Usado como instrumento de planejamento; (d) Usado como instrumento de controle financeiro; (c) Usado como meio de comunicação das metas a serem alcançadas; (b) Usado como medida de avaliação de desempenho individual;	(a) Usado como instrumento de planejamento; (c) Usado como instrumento de controle financeiro; (b) Usado como meio de comunicação das metas a serem alcançadas; (d) Usado como medida de avaliação de desempenho individual; (e) Outros. Por favor, especifique
2	Os propósitos principais do sistema orçamentário, na prática, refletem os interesses específicos da empresa? () Refletem totalmente porque, embora projetado externamente, ao atender a propósitos gerais do sistema orçamentário, os interesses específicos são atendidos. () Refletem totalmente porque o sistema orçamentário projetado internamente traduz os interesses específicos da empresa. () Refletem parcialmente porque o sistema foi projetado para atender a propósitos gerais do sistema orçamentário. () Refletem parcialmente porque o sistema projetado internamente teve que ser modificado para atender a exigências externas. () Não refletem.	(x) Refletem totalmente porque, embora projetado externamente, ao atender a propósitos gerais do sistema orçamentário, os interesses específicos são atendidos.	(x) Refletem parcialmente porque o sistema foi projetado para atender a propósitos gerais do sistema orçamentário.
3	Dentro da filosofia orçamentária seguida por sua empresa, quais as premissas principais que podem ser destacadas como sendo as responsáveis pelos aspectos positivos do atual sistema orçamentário?	Desdobrar na visão temporal o planejamento plurianual da empresa.	Cenário Macroeconômico, Potencial de crescimento do mercado e maior controle da ANP.

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
4	<p>Quais dos itens abaixo relacionados integram a filosofia orçamentária de sua empresa?</p> <p>O SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DE SUA EMPRESA...</p> <p>()força a administração a dedicar atenção oportuna ao efeito da tendência esperada das condições econômicas.</p> <p>()serve de mecanismo inibidor de gastos supérfluos.</p> <p>()possibilita um maior conhecimento aos superiores dos problemas dos seus subordinados.</p> <p>()liberta muitos executivos de problemas internos rotineiros graças ao uso de políticas pré-determinadas e de relações de autoridade bem definidas.</p> <p>()introduz em todos os níveis da administração o hábito de consideração adequada cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes, antes de serem tomadas decisões.</p> <p>()requer dados contábeis apropriados e adequados as necessidades orçamentárias.</p> <p>()Outros. Por favor, especifique.</p>	<p>(1)introduz em todos os níveis da administração o hábito de consideração adequada cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes, antes de serem tomadas decisões.</p> <p>(2)requer dados contábeis apropriados e adequados as necessidades orçamentárias.</p> <p>(3)ajuda a administração a dedicar atenção oportuna ao efeito da tendência esperada das condições econômicas.</p>	<p>(X)força a administração a dedicar atenção oportuna ao efeito da tendência esperada das condições econômicas.</p> <p>(X)serve de mecanismo inibidor de gastos supérfluos.</p> <p>(X)possibilita um maior conhecimento aos superiores dos problemas dos seus subordinados.</p> <p>()liberta muitos executivos de problemas internos rotineiros graças ao uso de políticas pré-determinadas e de relações de autoridade bem definidas.</p> <p>(X)introduz em todos os níveis da administração o hábito de consideração adequada cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes, antes de serem tomadas decisões.</p> <p>()requer dados contábeis apropriados e adequados as necessidades orçamentárias.</p> <p>()Outros. Por favor, especifique.</p>

Nesta seção do questionário o objetivo era obter informações sobre o envolvimento das pessoas no processo orçamentário.

Tabela 6 – Pesquisa sobre Função Orçamentária

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
1	<p>Como se encontra organizada a função orçamentária em sua empresa?</p> <p>()Um executivo com responsabilidade integral pelo orçamento da empresa.</p> <p>()Um executivo com responsabilidade por diversas funções administrativas, sendo uma delas a responsabilidade pelo orçamento da empresa.</p>	<p>(1)Um executivo com responsabilidade integral pelo orçamento da empresa.</p>	<p>(X) Um executivo com responsabilidade por diversas funções administrativas, sendo uma delas a responsabilidade pelo orçamento da empresa.</p>
1.a	<p>O cargo ocupado por este executivo e sua posição no organograma da empresa?</p>	<p>Gerente 3º nível</p>	<p>Gerente de Planejamento Financeiro.</p>
2	<p>Dispõe a empresa de um comitê com a responsabilidade de supervisão do orçamento?</p> <p>()NÃO. (Passar para P.3)</p> <p>()SIM. Por favor, descreva as funções deste comitê, especificando se as responsabilidades limitam-se ao orçamento ou se o orçamento é somente uma de suas responsabilidades.</p>	<p>Não.</p>	<p>Sim, Existe um comitê formado por Gerentes das áreas de negócio da empresa (Varejo, Consumidor, Aviação, Lubrificantes, Marine Distribuição e E&P) + Gerente de Planejamento Financeiro que possuem entre outras responsabilidades acompanhar o orçamento destinado ao negócio.</p>
3	<p>Quantas pessoas em nível de <i>staff</i> na empresa, dedicam-se exclusivamente a funções orçamentárias?</p>	<p>300 pessoas</p>	<p>Aproximadamente de 6 à 12 pessoas.</p>

Nº	Questão	Petrobras	Shell (conclusão)
4	Qual o papel do pessoal da área orçamentária na preparação da proposta orçamentária? () Prover diretrizes () Prover assessoria aos executivos () Projetar dados e distribuir formulários padronizados () Prover informações detalhadas () Outras. Por favor, especifique.	(X) Prover assessoria aos executivos	Não tem área exclusivamente orçamentária.
5	Qual o papel dos responsáveis pelas unidades operacionais da empresa, na discussão da proposta orçamentária?	É quem aprova no seu nível.	Discutir e alinhar suas prioridades com a proposta orçamentária apresentada pelo Grupo Shell.
6	Quem tem a responsabilidade pelos cortes orçamentários? () Alta direção da empresa () Unidades operacionais () Área orçamentária () Pessoal de staff () Outros. Por favor, especifique.	(X) Alta direção da empresa	(X) Alta direção da empresa
7	Quem é o responsável pela aprovação final do orçamento? () Alta direção da empresa () Unidades operacionais () Área orçamentária () Pessoal de staff () Outros. Por favor, especifique.	(X) Alta direção da empresa	(X) Alta direção da empresa
8	Quem é o responsável pela divulgação do orçamento aprovado? () Alta direção da empresa () Unidades operacionais () Área orçamentária () Pessoal de staff () Outros. Por favor, especifique.	(X) Área orçamentária	(X) Pessoal de staff
9	Quem tem a responsabilidade pela análise das variações orçamentárias? () Alta direção da empresa () Unidades operacionais () Área orçamentária () Pessoal de staff () Outros. Por favor, especifique.	(X) Área orçamentária	(X) Pessoal de staff
10	No processo de análise das variações orçamentárias são elaborados relatórios? () NÃO. (Passar para P. 11) () SIM. Quem é o responsável pela elaboração destes relatórios?	Sim, área de Avaliação de Desempenho Empresarial	Sim, Analista de Planejamento Financeiro.
10.a	Para quem são remetidos os relatórios sobre as variações orçamentárias? Por favor, especifique cargo e posição no organograma.	Conselho, Presidente, Diretoria e Gerentes Executivos das Áreas de Negócio.	Para os gestores da Unidade Operacional (Presidente, Vice, Diretores e Gerentes).
11	Qual o envolvimento da Alta Direção da empresa no processo orçamentário? () Participam de todas as fases do processo orçamentário. () Participam das fases de planejamento e aprovação do orçamento. () Participam da fase de aprovação do orçamento. () Outros. Por favor, especifique.	(X) Participam das fases de planejamento e aprovação do orçamento.	(X) Participam das fases de planejamento e aprovação do orçamento.

Tabela 7 – Pesquisa sobre Tipos de Orçamentos

Nº	Questão	Petrobras	Shell
1	<p>Quais dos seguintes tipos de orçamentos são usados em sua empresa?</p> <p>a) <u>Orçamentos Operacionais</u></p> <p><input type="checkbox"/> Orçamento de Despesas</p> <p><input type="checkbox"/> Orçamento de Vendas</p> <p><input type="checkbox"/> Orçamento de Produção</p> <p><input type="checkbox"/> Orçamento Mão-de-Obra</p> <p><input type="checkbox"/> Orçamento de Compras</p> <p><input type="checkbox"/> Orçamento de Custo de Produtos Vendidos</p> <p><input type="checkbox"/> Orçamento de Estoques</p> <p><input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.</p> <p>b) <u>Orçamentos Financeiros</u></p> <p><input type="checkbox"/> Balanço Projetado</p> <p><input type="checkbox"/> Orçamento de Caixa</p> <p><input type="checkbox"/> Orçamento de Resultados</p> <p><input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.</p> <p>c) <input type="checkbox"/> <u>Orçamento de Investimentos</u></p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Despesas</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Vendas</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Produção</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento Mão-de-Obra</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Custo de Produtos Vendidos</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Estoques</p> <p><input type="checkbox"/> Balanço Projetado</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Caixa</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Resultados</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> <u>Orçamento de Investimentos</u></p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Despesas</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Vendas</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Produção</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento Mão-de-Obra</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Compras</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Custo de Produtos Vendidos</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Estoques</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Caixa</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Orçamento de Resultados</p>

Tabela 8 – Pesquisa sobre Horizonte Temporal do Orçamento

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
1	Quando foi introduzido na empresa o atual sistema orçamentário?	2000	N/R.
2	<p>Sua empresa tem um processo de planejamento a longo prazo (PLP) ?</p> <p><input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.3)</p> <p><input type="checkbox"/> SIM.</p>	Sim	Sim
2.a	<p>Qual a relação existente entre o PLP e o orçamento?</p> <p><input type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados antes do PLP.</p> <p><input type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados após o PLP.</p> <p><input type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados concomitantemente com o PLP.</p> <p><input type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados concomitantemente com o PLP, mas como uma atividade separada.</p> <p><input type="checkbox"/> Os orçamentos são o primeiro ano do PLP</p> <p><input type="checkbox"/> Outras. Por favor, especifique.</p>	<input checked="" type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados após o PLP.	<input checked="" type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados após o PLP.
2.b	Qual o horizonte temporal do PLP?	5 anos	5 anos
3	<p>Durante o período orçamentário são realizados ajuste nos valores orçados?</p> <p><input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.4)</p> <p><input type="checkbox"/> SIM</p>	<input checked="" type="checkbox"/> Não	<input checked="" type="checkbox"/> SIM
3.a	<p>Com que frequência são analisadas as necessidades de ajuste?</p> <p><input type="checkbox"/> Mensalmente</p> <p><input type="checkbox"/> Trimestralmente</p> <p><input type="checkbox"/> Semestralmente</p> <p><input type="checkbox"/> Anualmente</p> <p><input type="checkbox"/> Outras. Por favor, especifique.</p>	Quando há fato relevante.	<input checked="" type="checkbox"/> Anualmente

Nº	Questão	Petrobras	Shell (conclusão)
4	Quais as datas mais importantes para as atividades orçamentárias de sua empresa?	Out a Dez.	N/R.
5	Quanto tempo é gasto desde a fase de preparação até a aprovação final do orçamento em sua empresa?	3 meses	De 15 a 20 dias
6	Com que frequência a execução orçamentária é examinada?	Mensal	Mensal
7	Quanto tempo é gasto entre as atividades de análise e de elaboração de relatórios sobre as variações orçamentárias encontradas?	30 dias	Em torno de três dias.
			(Continua)
8	Com que frequência a Alta Direção da empresa recebe os relatórios sobre as variações orçamentárias elaboradas internamente?	Mensal	Anualmente.
9	Com que frequência as unidades operacionais responsáveis pelas variações orçamentárias recebem os relatórios elaborados internamente?	Mensal	Mensalmente.

Tabela 9 – Pesquisa sobre Fonte de Dados do Orçamento

Nº	Questão	Petrobras	Shell
1	Que informações são mais comumente usadas na primeira estimativa do processo de planejamento orçamentário? ()Dados históricos fornecidos pela contabilidade ()Estimativas econômicas ()Orçamento do último ano ()Informações de Mercado ()Planos do governo ()Outras. Por favor, especifique.	(1)Dados históricos fornecidos pela contabilidade (2)Orçamento do último ano (3)Informações de Merca	(X)Estimativas econômicas (X)Informações de Mercado (X)Planos do governo
2	Que informações são mais comumente usadas no processo de discussão e aprovação final do orçamento? ()Diretrizes da Alta Direção da empresa ()Restrições financeiras de órgãos controladores externos ()Estimativas elaboradas pelas unidades operacionais ()Conjuntura econômica ()Outras. Por favor, especifique.	(x)Diretrizes da Alta Direção da empresa (x)Restrições financeiras de órgãos controladores externos (x)Estimativas elaboradas pelas unidades operacionais (x)Conjuntura econômica	(X)Diretrizes da Alta Direção da empresa (X)Estimativas elaboradas pelas unidades operacionais (X)Conjuntura econômica
3	Que informações são mais comumente usadas na elaboração de relatórios sobre variações orçamentárias analisadas? ()Dados históricos fornecidos pela contabilidade ()Efeitos inflacionários ()Mudanças ocorridas no mercado ()Mudanças na política econômica do governo ()Outras. Por favor, especifique.	(x)Dados históricos (x)Mudanças ocorridas no mercado	N/R

Tabela 10 – Pesquisa sobre Evolução do Sistema Orçamentário

Nº	Questão	Petrobras	Shell
1	Como o Sr(a) resumiria a evolução do sistema orçamentário de sua empresa? Por favor, especifique os ciclos que caracterizam esse processo e os fundamentos teóricos utilizados.	1960 – programa físico e custos 1970 – balanço, resultado e caixa 1980 – indicadores 1990 – caixa 2000 – resultado por área de negócio, visção consolidada, DRE, PB, DFC	N/R
2	Nas mudanças implementadas no sistema orçamentário foram utilizados os serviços de firma(s) de consultoria externa? ()NÃO. (Passar para P.3) ()SIM. Por favor, especifique os principais serviços executados por essas empresas.	Sim, KPMG	Não.
3	Foram organizados grupos de trabalho constituídos de pessoas da própria empresa na implantação de mudanças no sistema orçamentário ao longo do tempo? NÃO. (Passar para P.4) SIM. Por favor, especifique a forma como foram organizados esses grupos de trabalho.	Sim, Estratégia, Consultoria e Áreas de Negócio.	Sim.
4	Existe na empresa alguma(s) pessoa(s) com a incumbência permanente de estudar e implementar aperfeiçoamentos no sistema orçamentário? ()NÃO. (Passar para P.5) ()SIM. Por favor, especifique a forma como está organizada esta função e as principais atividades desenvolvidas.	Sim, Gerência Corporativa, Cada área de Negócio tem uma gerência de orçamento.	Não.

Tabela 11 – Pesquisa sobre Processo de Revisão do Orçamento

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
1	É comum em sua empresa serem efetuadas revisões no orçamento antes da aprovação final? ()NÃO. (Passar para P.2) ()SIM	Não.	Sim.
1.a	Quais os procedimentos utilizados pela empresa nestas revisões? ()A revisão é efetuada pela Alta Direção da empresa e informada às unidades operacionais. ()A revisão é efetuada pelas unidades operacionais e informada à Alta Direção da empresa. ()Os executivos responsáveis pelo orçamento efetuam as revisões e apresentam-nas à Alta Direção da empresa. ()O pessoal de <i>staff</i> é que efetua as revisões e informa à Alta Direção da empresa. ()Outros. Por favor, especifique.	N/A.	(X)Os executivos responsáveis pelo orçamento efetuam as revisões e apresentam-nas à Alta Direção da empresa.

Nº	Questão	Petrobras	Shell (conclusão)
1.b	Quais as razões mais comuns para a necessidade de revisão antes da aprovação final do orçamento? ()O resultado projetado não é aceito pela Alta Direção da empresa. ()O resultado projetado não é o aceito pelas unidades operacionais. ()O resultado projetado não é aceito pelo pessoal de <i>staff</i> ()Outras. Por favor, especifique.	N/A.	(X)O resultado projetado não é o aceito pelas unidades operacionais.
2	São realizadas revisões durante o período de execução orçamentária? ()NÃO. (Passar para P.C.I) ()SIM. Por favor, comente as razões principais de tais revisões.	Não	Sim, avaliar se as premissas básicas estão mantidas ou sofreram alterações no decorrer do tempo.
3	Quem executa estas revisões no orçamento? ()A Alta Direção da empresa ()As unidades operacionais ()O pessoal da área orçamentária ()O pessoal de <i>staff</i> ()Outros. Por favor, especifique.	N/A.	(X)As unidades operacionais
4	É comum iniciar-se o período orçamentário sem que esteja concluído o orçamento? Quais as principais razões para isso?	N/A	Não

Tabela 12 – Pesquisa sobre Controle Orçamentário

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
1	Quais as características básicas do processo de controle orçamentário desenvolvido por sua empresa?	Vide questão 1 da pesquisa.	Vide questão 1 da pesquisa .
2	Que tipos de relatórios de controle são produzidos internamente e quais os principais usuários?	Controle de Desempenho Empresarial. Diretoria e Gerentes Executivos.	Variações do orçamento.
3	Há quanto tempo foram estes relatórios introduzidos na empresa?	Desde 2000.	N/R.
4	Os relatórios acima mencionados surgiram em função de necessidades de informação percebidas pela empresa, ou foram projetados e tornados obrigatórios por órgãos controladores externos. Por favor, comente.	Necessidade da empresa.	N/R.
5	Com relação à natureza das variações orçamentárias, quais as que merecem inclusão nos relatórios de controle orçamentário?	Variações positivas e negativas.	Variações positivas e negativas.
6	Com relação à magnitude das variações orçamentárias, numa escala de 0 a 100%, qual a percentagem que indica a necessidade de análise e inclusão no relatório de controle orçamentário?	N/R.	N/R.
7	O nível de detalhes sobre as variações orçamentárias apresentado nos relatórios de controle orçamentário é suficiente para identificar responsabilidades? ()As responsabilidade são claramente identificadas ()Os relatórios indicam algumas responsabilidades ()As responsabilidades podem ser apuradas com alguma dificuldade ()É muito difícil se apurar responsabilidades nos relatórios ()Não é possível se apurar responsabilidades nos relatórios ()Outros. Por favor, especifique.	()As responsabilidade são claramente identificadas	N/R.

Nº	Questão	Petrobras	Shell (conclusão)
8	No processo de análise das variações orçamentárias é comum notar-se fatores que possam ter afetado os resultados mas que não estejam sob controle direto dos responsáveis pela variação observada ? ()NÃO. (Passar para P.9) ()SIM.	Não.	Sim.
8.a	Em caso afirmativo, especifique quais dos seguintes fatores são considerados, no processo de análise das variações orçamentárias, como itens não controláveis pelos responsáveis pelas variações observadas. ()Efeitos inflacionários em percentuais diferentes dos valores previstos no orçamento. ()Resultados diferentes dos previstos no orçamento, em função de técnicas de previsão in corretas, quando utilizadas por outras funções que não as responsáveis pela variação incorrida. ()Cortes orçamentários, devido a restrições financeiras impostas à empresa, implicando em descontinuidade ou redução de programas previstos no orçamento pelas funções responsáveis pelas variações analisadas. ()Imputação de gastos realizados por outras funções dentro da empresa, quando aos responsáveis pelas variações orçamentárias analisadas é negado o direito de discutir as bases de rateio dos gastos . ()Outros. Por favor, especifique.		(X)Efeitos inflacionários em percentuais diferentes dos valores previstos no orçamento.
9	Existem procedimentos na empresa que permitam aos executivos responsáveis pelas variações a diferença entre o previsto e o realizado? ()NÃO. (Passar para P. b-1) ()SIM	Sim.	Sim.
9.a	Em caso afirmativo, quais os procedimentos usuais na empresa? ()Relatórios padronizados ()Relatórios não padronizados ()Reuniões periódicas ()Reuniões extraordinárias ()Outros. Por favor, especifique.	(X)Relatórios padronizados	(X)Relatórios padronizados (X)Reuniões periódicas

Tabela 13 – Pesquisa sobre Compromisso com o Orçamento

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
1	É percebido pela empresa a existência de um compromisso real por parte dos executivos da empresa, no tocante ao alcance de suas metas orçamentárias? ()NÃO. (Passar para P. 2) ()SIM	Sim	Sim
1.a	Em caso positivo, quais as razões para o estabelecimento deste compromisso? ()Reciprocidade - garantia de recebimento dos recursos desejados ()Esquema de recompensas - incentivos financeiros, promoções, aumentos salariais ()Envolvimento - participação no processo orçamentário, sentimento de trabalho em grupo ()Outros. Por favor, especifique.	(X)Envolvimento - participação no processo orçamentário, sentimento de trabalho em grupo	(X)Reciprocidade - garantia de recebimento dos recursos desejados (X)Esquema de recompensas - incentivos financeiros, promoções, aumentos salariais (X)Envolvimento - participação no processo orçamentário, sentimento de trabalho em grupo

Nº	Questão	Petrobras	Shell (conclusão)
1.b	Em caso negativo, quais as razões para a não existência deste compromisso? () Irrealidade orçamentária - as estimativas são irreais () Inflexibilidade orçamentária - o orçamento é rígido não levando em conta as mudanças ambientais () Ausência de participação - os orçamentos são impostos pela Alta Direção da empresa. () Pelo fato de o orçamento não estar relacionado a esquemas de incentivos () Outros. Por favor, especifique.	N/A.	N/A

Tabela 14 – Pesquisa sobre Recrutamento e Treinamento de Pessoal Orçamentário

Nº	Questão	Petrobras	Shell
1	Qual a política adotada pela empresa no processo de recrutamento de pessoal para a área orçamentária? Por favor, comente os requerimentos exigidos dos candidatos, quanto à idade, instrução, experiência anterior, etc.	Concurso público de contadores, economistas e administradores	N/R.
2	Existe na empresa programas de educação contínua em técnicas orçamentárias? () NÃO. (Passar para P.3) () SIM. Por favor, descreva estes programas e a experiência acumulada pela empresa no desenvolvimento destes programas.	Sim.	Não
3	Qual a política adotada pela empresa para aperfeiçoar os executivos orçamentários?	Curso de avaliação de desempenho.	N/R.
4	A política de aperfeiçoamento de pessoal orçamentário sofreu alguma modificação nos últimos 3 anos? () NÃO. Por favor, informe há quanto tempo vem sendo adotada esta política. () SIM. Por favor, especifique as modificações e seus motivos.	Não.	N/R.
4.a	Em caso afirmativo, quais as implicações dessas mudanças nos programas de treinamento de pessoal orçamentário?	N/A.	N/R.

Tabela 15 – Pesquisa sobre Medidas de Avaliação de Desempenho dos Centros de Responsabilidade

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
1	Quais os principais propósitos do sistema de avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade mais importantes de sua empresa?	Acompanhar resultados em relação às metas previstas.	Controle de despesas.
2	O atual sistema de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade foi desenvolvido pela própria empresa? () SIM. () NÃO. Quem desenvolveu o sistema atualmente em uso?	Sim, com consultoria.	Sim.
2.a	Por favor, descreva o sistema e sua evolução nos últimos 3 anos.	N/R.	N/R.

Nº	Questão	Petrobras	Shell (continua)
3	Classifique, por ordem de importância, os pontos mais relevantes no processo de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade, mencionados a seguir (Marque "NA" para os itens não aplicáveis): <input type="checkbox"/> O lucro obtido pelo centro <input type="checkbox"/> A contribuição do centro ao resultado global da empresa <input type="checkbox"/> O alcance das metas orçamentárias anuais do centro <input type="checkbox"/> O Progresso na função, relatado pelo pessoal de <i>staff</i> à Alta Direção da empresa. <input type="checkbox"/> O volume de gastos anuais do centro <input type="checkbox"/> O volume de vendas anuais do centro <input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.	<input type="checkbox"/> (1) O alcance das metas orçamentárias anuais do centro <input type="checkbox"/> (2) A contribuição do centro ao resultado global da empresa <input type="checkbox"/> (3) O lucro obtido pelo centro (ROCE)	<input type="checkbox"/> O volume de gastos anuais do centro
4	No processo de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade são usados padrões? <input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.5) <input type="checkbox"/> SIM. Por favor, descreva os principais padrões utilizados pela empresa.	Não	N/A.
4.a	Quais os critérios utilizados pela empresa no processo de fixação dos padrões? <input type="checkbox"/> São considerados os fatores controláveis e não controláveis pelos centros. <input type="checkbox"/> Os padrões são fixados a partir de discussões de cunho técnico com a participação dos responsáveis pelos centros. <input type="checkbox"/> Os padrões são fixados a partir de análises sobre o desempenho passado do centro. <input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.	N/A.	N/A.
5	São elaborados relatórios de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade em sua empresa? <input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.6) <input type="checkbox"/> SIM. Por favor, especifique os principais relatórios elaborados pela empresa.	Sim.	N/A.
5.a	Com que frequência são elaborados estes relatórios? Por favor, especifique as frequências de cada tipo de relatório, mencionado na questão 5.	Mensal	N/A.
5.b	Qual a velocidade de resposta (feedback) destes relatórios? Por favor, especifique as velocidades de resposta de cada tipo de relatório.	1 mes	N/A.
5.c	São realizadas reuniões onde se procura discutir os resultados apresentados nos relatórios?	Sim, Diretoria e Áreas de Negócio.	N/A.
6	Existe na empresa algum(s) programa(s) de incentivos financeiros associado(s) ao processo de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade? <input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P. 7) <input type="checkbox"/> SIM. Por favor, descreva o (s) programa (s) existente (s).	Não.	N/A.

Nº	Questão	Petrobras	Shell (conclusão)
7	O progresso funcional do pessoal dos principais centros de responsabilidade é dependente do desempenho observado? ()NÃO. Por favor, explique os critérios usados para progressão funcional. ()SIM. Por favor, explique como isto ocorre na empresa.	Não.	N/A.

5.4.2 Análise

Na análise dos dois casos o sistema orçamentário tem como principal propósito ser instrumento de planejamento e é um desdobramento do planejamento plurianual da empresa na visão temporal. Introduce, em todos os níveis da administração, o hábito de consideração adequada cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes, antes de serem tomadas decisões.

Como diferença entre as duas empresas pesquisadas foi observado que na Petrobras o orçamento tem, também, o propósito de medida de avaliação de desempenho empresarial e na Shell Brasil o orçamento é um meio de comunicação das metas a serem alcançadas.

Quanto a execução do orçamento foi observado uma diferença de estrutura muito grande. Na Petrobras, há aproximadamente trezentas pessoas dedicadas exclusivamente a funções orçamentárias, com gerentes em cada área de negócio da empresa responsável integralmente ao orçamento. Na Shell Brasil há em torno de dez pessoas dedicadas exclusivamente ao orçamento e os gerentes que cuidam do orçamento têm outras responsabilidades, também.

Nas duas empresas a alta direção participa do planejamento e da aprovação do orçamento, assim como, recebem os relatórios de variações orçamentárias.

Na Petrobras e na Shell Brasil o orçamento é um desdobramento temporal, um ano, do plano de longo prazo.

Nas duas petrolíferas é percebida a existência de um compromisso real por parte dos executivos, no tocante às metas orçamentárias. Sendo que na Petrobras esse compromisso é por sentimento de trabalho em grupo e não há incentivos financeiros. Na Shell Brasil também existe compromisso real por parte dos executivos e, além do sentimento de trabalho em grupo, há incentivos financeiros por cumprimento das metas.

A estrutura dos orçamentos pesquisados aproxima-se muito do que Anthony e Govindarajan (2008) definem: o orçamento tem as seguintes características:

- Estima o potencial de lucro;
- É apresentado em termos monetários, embora as cifras possam ser fundamentadas em valores não monetários (como, por exemplo, unidades vendidas ou produzidas);
- Cobre geralmente o período de um ano;
- É um compromisso gerencial. Os executivos comprometem-se a aceitar a responsabilidade de atingir os objetivos do orçamento;
- A proposta orçamentária é aprovada por autoridade mais alta do que os responsáveis pela execução do orçamento;
- Uma vez aprovado, o orçamento só pode ser alterado sob condições especiais;
- O desempenho financeiro real é comparado com o orçamento e as variações são analisadas e explicadas.

Do mesmo modo, o atual sistema de orçamento da Petrobras assemelha-se ao que diz Atkinson et al. (2000): orçamento pode ser classificado em dois tipos: operacionais, que inclui o orçamento das atividades de compra, venda e produção; e o financeiro, que está relacionado as projeções das demonstrações de resultado, fluxo de caixa e balanço patrimonial e estes afetam financeiramente os orçamentos operacionais.

5.5 Enterprise Resource Planning (ERP)

A Petrobras e a Shell utilizam o SAP em seus processos como plataforma de software para integrar os diversos departamentos das empresas possibilitando a automação e armazenamento de todas as informações de negócios, facilitando o sistema de gestão.

O SAP na Petrobras com os tem os módulos MM – Materiais, equipamentos e Serviços, SD – Vendas e Distribuição, FI – Finanças, PP – Planejamento da produção, HR – Recursos Humanos, PS – Sistema de Projetos, CO – Controladoria, QM – Qualidade, PM – Planejamento da Manutenção e IS – Soluções para Indústria.

A utilização do sistema ERP pressupõe que a empresa adote a gestão por processo. Isso significa que as empresas pesquisadas sofrem algum conflito, pois seus processos administrativos são hierarquizados e, deste modo, não se adaptam perfeitamente a esse sistema, que é linear.

Segundo Gonçalves (2000), modernas ferramentas de gestão empresarial, como os sistemas informatizados integrados do tipo ERP (*Enterprise Resource Planning*), como, por exemplo, o SAP, pressupõe que a gestão da empresa se dê por processos e, portanto, só têm máximo resultado quando a empresa que os utiliza já está estruturada por processos e que ela já seja administrada por eles.

5.6 Capital Intelectual

O Capital Intelectual é gerido de diversas maneiras nas empresas pesquisadas. Na Petrobras inicia pela forma de admissão, onde é aberto concurso público nacional com milhares de profissionais que se preparam em assuntos de sua profissão.

Tanto na Shell quanto na Petrobras há um programa de treinamento constante de seus profissionais, onde o conhecimento é atualizado e são adquiridas novas habilidades. Na Petrobras, a meta de treinamento por ano é em torno de 80 horas/ano por funcionário, para tanto, ela mantém uma universidade corporativa, com programa voltado para a indústria de óleo e gás. O Centro de Pesquisa da Petrobras (CENPES) é responsável pela maioria das propriedades de patentes no Brasil, o que demonstra a preocupação da empresa com o capital intelectual.

Hoje na Petrobras, pelo fato de durante algum tempo, no passado, os concursos terem sido suspensos, existe uma lacuna na idade média dos funcionários. Há um grupo com idade perto da aposentadoria, com bastante experiência, conhecimento acumulado e outro grupo com idade baixa e que ainda não capitalizou experiência para suceder os antigos. O esforço que está sendo feito é de passagem rápida de conhecimento entre gerações, na tentativa de não haver perda de capital intelectual.

5.7 Síntese dos resultados

Na pesquisa realizada verificou-se as características do sistema de controle gerencial das empresas Petrobras e Shell focando no modo do estabelecimento dos objetivos organizacionais, nas características da contabilidade por responsabilidade, organização do processo orçamentário, avaliação de investimentos, *Balanced Scorecard*, *Enterprise Resource Planning* e capital intelectual.

Convém registrar que as duas empresas pesquisadas têm um perfil no mercado brasileiro um pouco diverso. Por conta da quebra do monopólio para produção de petróleo no Brasil ser relativamente recente, um pouco mais de uma década, a Shell Brasil S/A. não se caracteriza como uma empresa de petróleo verticalmente integrada como a Petrobras. Ou seja, ter exploração e produção de óleo e gás natural, refino e distribuição de combustíveis. A Shell Brasil não tem refinaria no país.

Quanto a objetivos organizacionais, a pesquisa constatou uma proximidade muito grande com a literatura sobre o assunto. As empresas executam com muita dedicação os planos de longo prazo onde a alta direção tem uma participação efetiva, assim como, os principais executivos.

Conforme Anthony e Govindarajan (2008), o CEO (ou, em algumas organizações, uma equipe de gestores da alta administração) decide sobre as estratégias gerais que permitirão à empresa alcançar suas metas. Os gerentes das diversas unidades de negócio formulam estratégias de negócios adicionais, que são submetidas ao CEO, e que permitirão que suas unidades de negócio alcancem as referidas metas. O controle gerencial é o processo pelo qual os gestores de todos os níveis buscam condições para que as pessoas supervisionadas por eles possam implementar suas estratégias pretendidas.

Do mesmo modo que o planejamento é executado, a avaliação dos resultados tem a participação dos principais executivos e da alta direção nos dois casos pesquisados.

A existência de contabilidade por responsabilidade é uma realidade encontrada nas duas petrolíferas. Enquanto a Shell Brasil mantém apenas centros de custo, a Petrobras tem centros de custo, centros de lucro e centro de investimento.

Quanto a preços de transferência a Shell Brasil utiliza o preço de custo, e apenas nas remessas para outras unidades do grupo Shell fora do Brasil a empresa usa um preço de transferência baseado no custo mais *mark up*. Conforme relatado anteriormente, a Shell Brasil, por não ser totalmente integrada, não há transferência constante de produtos de uma

unidade para aproveitamento em outra, pois a área de produção de petróleo exporta óleo bruto e a área de distribuição de combustíveis importa ou compra no mercado interno.

No caso da Petrobras a área de produção de petróleo e de gás natural fornece produtos para a área de refino e a avaliação dos resultados dessas áreas é feita com base no preço de transferência, que é muito próximo ao preço de mercado para produtos com qualidade similar aos transferidos.

Constata-se neste ponto a semelhança com a literatura sobre o assunto.

Em Gomes e Salas (2001) é dito que existem diferentes tipos de controle organizacionais dependendo do tamanho da empresa (pequeno ou grande) e do contexto social em que atuam (local ou internacional) e que o controle por resultado é utilizado em empresa de grande dimensão, contexto social dinâmico, muito hostil e complexo, estratégia formalizada com ênfase no curto prazo e no mercado, estrutura descentralizada com centros de responsabilidade, grande formalização, coordenação através de preços de transferência e orçamento profissional e cultura voltada para resultados.

O que foi observado nas duas empresas pesquisadas é a existência de um compromisso real por parte dos executivos, no tocante às metas orçamentárias que são um desdobramento temporal, um ano, do plano de longo prazo.

No caso da Shell Brasil há incentivos financeiros por cumprimento das metas, o que não ocorre na Petrobras.

O que chama atenção no caso da Petrobras é o grande número de executivos e analistas envolvidos exclusivamente nas atividades de orçamento.

Observando mais detidamente a estrutura das atividades da área de Estratégia e Desempenho Empresarial encontra-se no escritório central atividades de orientação, coordenação, avaliação e sistematização do processo de planejamento corporativo plurianual do Sistema Petrobras, assim como, gerenciamento dos processos de planejamento estratégico e dos planos de Negócio. Também realiza estudos econômicos e análises competitivas, planeja e avalia o desempenho empresarial e realiza o planejamento e controle corporativo anual.

Em cada área de negócio da companhia, existe uma gerência de avaliação do desempenho empresarial, orçamento e planejamento plurianual, que está subordinada ao gerente de cada área, porém recebe orientação e é fornecedora da área de desempenho empresarial central.

Deste modo, vê-se uma gestão por processo onde a atividade de estratégia e desempenho empresarial se estende, horizontalmente, ao longo das estruturas hierárquicas.

Conforme Gonçalves (2000), na análise de gestão por processo, o primeiro estágio, não apenas previsível, mas que já está sendo adotado em muitas empresas, é o de redistribuir os recursos humanos e técnicos das empresas ao longo dos processos de negócio. A essência da gestão por processo é a coordenação das atividades realizadas na empresa, em particular aquelas executadas por diversas equipes de diversas áreas. O funcionamento adequado da empresa e dos processos depende exatamente da competência com que essa coordenação é executada.

A existência de similaridade de procedimentos e da forma de organização dos sistemas de controle gerencial foi constatado entre as duas empresas pesquisadas o que confirma, de certo modo o que os autores da Teoria Institucional, como Meyer Roman (1977 *apud* MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000, p. 216) que definem que o isomorfismo mimético pode ser traduzido como benchmarking que consiste em copiar as melhores práticas de seus concorrentes.

As unidades de negócio na Petrobras são avaliadas pelo ROCE, que leva em conta no seu cálculo o resultado operacional e ativo permanente mais o capital de giro líquido. Esse indicador propicia um controle permanente da gestão de cada unidade de negócio, tanto em relação aos investimentos quanto a geração de receitas e aos custos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA NOVAS PESQUISAS

6.1 Considerações finais

A pesquisa feita nas empresas petrolíferas Petrobras e Shell constatou que essas empresas têm sofisticados sistemas de planejamento estratégico, com planos de longo prazo de, no mínimo cinco anos, atualizando-os anualmente. O sistema de orçamento, na Petrobras, ocupa uma posição de destaque no sistema de controle gerencial utilizando cerca de 300 pessoas exclusivamente na sua execução.

Na contabilidade por responsabilidade observou-se uma grande diferença entre as duas empresas, enquanto a Petrobras utiliza centro de custo, centro de lucro e centro de investimento, a Shell faz uso apenas de centro de custo. É uma prática saudável, diante da grande complexidade das operações desse tipo de indústria.

A Petrobras avalia seus centros de investimento permanentemente utilizando o indicador ROCE (Return on Capital Employed). A Shell somente a partir do ano 2000, com a quebra do monopólio do petróleo no Brasil, iniciou suas atividades em exploração de petróleo, por isso sua estrutura no país é bem mais limitada. No futuro, a tendência é que ela aumente sua estrutura no país, já que há dez anos vem fazendo investimentos no setor de exploração e produção de petróleo e também na área de biocombustível.

Após as análises, chega-se a conclusão que os sistemas de controle gerencial dessas empresas petrolíferas têm características muito próximas da literatura estudada sobre o tema. As empresas do ramo de energia são estratégicas para a sociedade e, por este motivo, é confortadora a constatação que seus sistemas de controle gerencial são consistentes e seguros, de acordo com a pesquisa.

Conforme anteriormente relatado, em algumas situações vê-se uma similaridade de procedimentos entre as duas empresas, o que é explicável por estarem inseridas no mesmo setor da economia, que é o petrolífero, atualmente denominado de energia. Mas também, segundo a Teoria Institucional, conforme Meyer Roman (1977), “as estruturas organizacionais passam a refletir os mitos de seus ambientes institucionais, em vez das experiências técnicas de eficiência”.

A indústria petrolífera, em função de descobertas recentes de grandes reservas de óleo no Brasil, está propiciando às empresas, como a Petrobras e a Shell, um rejuvenescimento,

pois abre-se novas perspectivas de investimento e consequente reestruturação. Conforme Miller e Friesen (1984), com relação às características internas das organizações, há uma mudança de acordo com o contexto externo em que estão inseridas dentro da teoria sobre o ciclo de vida das organizações.

Edvinsson (2003) diz que a empresa inteligente tem que ser construída em contexto que estimulem a criatividade e a imaginação. Para empresas tradicionais, como as petrolíferas, modificar seus sistemas de controle gerencial para atingir a excelência quanto ao desenvolvimento do capital intelectual é um grande desafio.

As indústrias de petróleo, como as demais que produzem *commodities*, hoje estão muito favorecidas pelo mercado mundial, apesar das crises. Dentro desse contexto, fica difícil avaliar se a adoção de determinadas práticas gerenciais propiciam mais eficiências, pois pequenas perdas podem ficar encobertas pelas altas margens desse setor.

Segundo Gonçalves (2000), sistemas, como o SAP, pressupõem que a gestão da empresa se dê por processos, garantindo o máximo resultado, quando estão organizadas deste modo. A Petrobras e a Shell utilizam a ferramenta SAP na sua gestão e estão estruturadas em unidades hierarquizadas. A mudança para gestão por processo será um caminho que essas organizações terão que percorrer, nos próximos anos, na busca de maior eficiência operacional.

6.2 Sugestões para novas pesquisas

À medida que o trabalho foi evoluindo na pesquisa vê-se que outros aspectos do tema poderiam ser explorados.

Acredita-se que um estudo sobre a evolução dos sistemas gerenciais com ênfase nos entraves existentes para a implantação da gestão por processo possa ser feito.

Também seria importante ampliar o estudo dos sistemas gerenciais em empresas da cadeia de fornecimento da indústria de petróleo, que terá um grande desenvolvimento com o início da exploração do pré-sal, incluindo a indústria de construção naval.

REFERÊNCIAS

- ADIZES, Ichak. *Os ciclos de vida das organizações: como e porque as em presas crescem e morrem e o que fazer a respeito*. São Paulo: Pioneira, 1998.
- AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Ciências Contábeis, 1., 2007, Gramado. *Anais...* São Paulo: ANPCONT, 2007.
- ALVAREZ, M. E. B. *Organização, Sistemas e Métodos*. São Paulo: McGraw Hill, 1990.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: McGraw Hill, 2008.
- ATKINSON, A. et al. *Contabilidade gerencial*. Tradução de André Olimpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARROS, Luana Paula de Souza. *Estudo comparativo na área de Contabilidade Gerencial entre Brasil, México e Espanha*. 2008. 252 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
- BERGER, P.; LUCKMAN, T. *The social construction of reality*. New York: Doubleday, 1967.
- BERNARDI, L. A. *Manual de formação de preços. políticas, estratégias e fundamentos*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BEUREN, I. M. et al. O preço de transferência em estrutura organizacional baseada em centros de responsabilidade: o caso da Seara Alimentos S.A. In: Congresso Brasileiro de Custos, 8., 2006, Belo Horizonte. *Anais...* São Leopoldo: ABC, 2006. v. 1, p. 1-15.
- _____ et al. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas indústrias do Brasil. In: Congresso Controladoria da USP, 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2008.
- BROAD, William J. *Tracing Oil Reserves to Their Tiny Origins*. [S.l.: s.n., 200-?]. Disponível em: <<http://www.nytimes.com>>. Acesso em: 02 agosto 2010.
- BUNCE, P.; FRASER, R. ; WOOSCOCK, L. *Advanced budgeting: a journey to advanced managements systems*. Management Accounting Research Michigan, v. 6. n. 3, p. 253-265, 1995.
- COGAN, S. *Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2002.
- COLLINS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COVALESKI, M. A; DIRSMITH, M. W; SAMUEL, S. *Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories*. Journal of Management Accounting Research, Sarasota, v. 8, p. 1-35, 1996.

DAFT, R.L; *Teoria e Projeto da organizações*. Tradução de Dalton Conde de Alencar. 6. ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1999.

_____. *Organizações: teoria e projetos*. São Paulo: Pioneira, 2003.

_____; MARCIC, D; ARAIZA, J. G. M. *Introducción a la administración*. 4. ed. México: Thompson, 2006.

DENBERG, Mary Wanyza dos Santos. *Impacto da internacionalização sobre o sistema de controle gerencial de empresas brasileiras: um estudo de caso múltiplo: os casos da Lupatech S/A e da Di Solle Cutelaria Ltda*. 2010. 225 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. American Sociological Review, Chicago, v. 48, p.147-160, April 1983.

_____.; POWELL, Walter W. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, p. 1-38. Chicago; London: The University of Chicago Press, 1991.

DRURY, C. *Management and cost accounting*. 6 ed. London: Thomson Learning, 2004.

DYMENT, J. J. *Strategies and management controls for global corporations*. The journal of business strategy, Boston, v. 7, n. 4, p. 20-26, 1987.

EDVINSSON, L. *Longitude corporativa: navegando pela economia do conhecimento*. São Paulo: Makron Books, 2003.

ERP. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2011. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=ERP&oldid=24593809>>. Acesso em: 18 setembro 2010.

FRAULOB, Savana Macedo. *Controle gerencial em empresas internacionalizadas: caso petrobras uruguay distribución*. 2008. 160 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza; BUFONI, André Luiz. *Fatores de sucesso e insucesso na implementação de sistemas de informação gerencial: estudo do caso do segmento de exploração e produção de petróleo da Petrobras S/A*. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, p. 09-31, abr./jun. 2006.

FREZATTI, F. et al. *Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. *Contabilidade Gerencial*. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A. C. *Estudo de caso: fundamentação científica: subsídios para coleta e análise de dados: como redigir o relatório*. São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, J. E. L; *Organizando as empresas por processo*. Escola de Administração de Empresas de São Paulo – FGV. Notas de aula. São Paulo, 1997a.

_____ ; *Processo, Que Processo?* Revista de Administração de Empresas FGV, São Paulo, p. 08-19, out./dez., 2000.

GOMES, J. S. *Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras*. 1983. 358 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

_____ ; Amat SALAS, J. M. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____ ; Bouças, A. S. *Sistemas de controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas: o caso de uma empresa de material elétrico*. Revista Universo Contábil, [S.l.], v. 6, n. 2, p.06-26, abr./jul. 2010.

_____ et al. O controle gerencial de uma empresa estatal brasileira: o caso da Petrobras. In: Encontro Nacional da ANPAD, 2002, Salvador. *Anais...* [S.l.: s.n.], 2002.

_____ .*O método de estudo de caso aplicado à gestão de negócios*. São Paulo: Atlas, 2006.

HAMMER, M. *Towards the twenty-first century enterprise*. Boston: Hammer & Co., 1996. Folheto.

_____ ; STANTON, S. *How process interprises really work*. Harward Business Review, v.77, n.6, p. 108-118, nov./dec. 1999.

HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*. Tradutor Antonio Zoratto Sanvincente. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATON, W. O. *Contabilidade gerencial*. Tradução de Elias Pereira. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JIAMBALVO, J. *Contabilidade gerencial*. Tradução de Tatiana C. Quírico. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

JORDAN, H.; NEVES, J. C.; RODRIGUES J. A. *O controle de gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores*. 5. ed. Lisboa: Áreas Editora, 2003.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Balanced Scorecard: mapas estratégicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: Balanced Scorecard* 8. ed. Rio de Janeiro: Campos, 1997.

LUCCHESI, C. F. Petróleo. In.: *Estudos Avançados*, São Paulo, v. 12, n. 33, p.17-40, maio/ago. 1998.

MARQUES, Mário L. S. *A utilização de indicadores de controle gerencial por empresas no Brasil*. 113 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdades IBMEC, Rio de Janeiro, 2004.

MEYER, J.W.; ROWAN, B. *Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony*. *American Journal of Sociology*, v.83, n.2, p.340-363, 1977.

_____; ROWAN, B. *Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony*. In: MEYER, J. W.; SCOTT, W. R. (orgs.) *Organizational environments: ritual and rationality*. London: Sage Publications, 1992.

MILLER, D. e FRIESEN P. H. *A Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle*. *Management Science*, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.

_____. Configuration of Strategy and Structure: towards a synthesis. *Strategic Management Journal*, v. 7, n. 3, p. 233-249, May/June 1986.

_____. The genesis of configurations. *Academy of Management*, New York, v.4, p. 686, 1987.

_____. Configurations revisited. *Strategic Management Journal*, New York, v.17, n.1, p. 505, Jul. 1996.

MINTZBERG, Henry; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. *Safári de estratégia*. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MOORES, K.; YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, Orlando, v. 26, p. 351-389, 2001.

NECYK, G. A.; SOUZA, B.; FREZATTI, F. Ciclo de vida das organizações e a contabilidade gerencial. In: Encontro da Associação Nacional de Pósgraduação e Pesquisa em Ciências Contábeis, 1., 2007, Blumenau, *Anais...* São Paulo: ANPCONT, 2007.

PADOVEZE, C. L. *Controladoria estratégia e operacional: conceitos, estrutura e aplicações*. São Paulo: Thompson, 2008.

PETROBRAS. *Site institucional da empresa*. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br>>. Acesso em: 02 ago. 2010.

RETURN ON CAPITAL EMPLOYED. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2010. Disponível em:

<http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Return_on_capital_employed&oldid=20822892>. Acesso em: 18 setembro 2010.

RODRIGUES, Adriano. *Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas do setor de serviços*. 2003. 129 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

ROBBINS, S. *Administração: mudanças e perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCOTT, W. Richard. *The adolescence of institutional theory*. Cornell University, 1987.

SCOTT, W. R.; MEYER, J. W. The rise of training programs in firms and agencies: an institutional perspective. *Research in Organizational Behavior*, Greenwich, CT: JAI Press, v.13, p. 297–326, 1991.

SELZNICK, P. *TVA and the Grass roots*. Berkeley: University of California Press, 1949.

SHELL BRASIL LTDA. *Site institucional da empresa*. Disponível em: <<http://www.shell.com/home/content/bra/>>. Acesso em: 17 setembro 2010.

SILVA, Carlos Eduardo Vieira da. *Uma análise da mudança das práticas contábeis, ocorridas em 1999, relativas às atividades de exploração e produção de petróleo: o caso PETROBRAS S/A*. 2004. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio de Janeiro/FACC, Rio de Janeiro.

STEWART, Thomas. *The search for the organization of tomorrow*. Fortune, New York, v. 125, n. 10, p. 92-98, May 18, 1992.

STEWART, T. A. *Capital intelectual, a nova vantagem competitiva das empresas*. 11. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998. 237p.

SAP ERP. In: WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre. Flórida: Wikimedia Foundation, 2011. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=SAP_ERP&oldid=24931717>. Acesso em: 18 setembro 2010.

SOLOMONS, D. *Divisional performance: measurement and control*. 10. ed. Illinois: Homewood, 1976.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão Vieira; CARVALHO, Cristina Amália. *Organizações, instituições e poder no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. *Contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

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

ANEXO A – Roteiro de Entrevista

Este questionário tem como objetivo coletar dados sobre os sistemas de controle gerencial de empresas petrolíferas, parte da linha de pesquisa Planejamento e Controle em Ambiente Internacional do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Data:

Razão Social da Empresa _____

Endereço _____

Bairro _____ Cidade _____ UF _____

Telefone _____ Ramal _____ CEP _____

Nome do Entrevistado _____

Cargo _____

Nome do Entrevistado _____

Cargo _____

Nome do Entrevistado _____

Cargo _____

Sistema de Controle em Empresas Petrolíferas

PRIMEIRA PARTE – OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS

Nesta primeira parte do questionário desejamos obter informações sobre os objetivos da empresa. Para os propósitos da pesquisa definimos estes objetivos da seguinte forma:

- a. Objetivos gerais – traduzem o planejamento estratégico da empresa;
- b. Objetivos Específicos – são desdobramentos dos objetivos gerais e dizem respeito a política da empresa a longo prazo (superior a um ano); e
- c. Metas – são os objetivos de curto prazo da empresa.

Dadas estas definições, gostaríamos que respondessem às seguintes questões:

		PETROBRAS	SHELL
1	Quais os objetivos gerais da empresa?		
2	De que formas são estabelecidos os objetivos gerais de sua empresa?		
3	Que funções dentro da empresa participam do processo de estabelecimento dos objetivos gerais?		
4	Existe algum documento elaborado pela empresa que comunique estes objetivos dentro da organização? ()NÃO (Passar para P. 4.a) ()SIM Por favor, descreva o documento e a forma como é usado pela empresa.		
4.a	De que maneira os executivos, na organização, tomam conhecimento destes objetivos?		
5	É possível classificar-se estes objetivos por ordem de importância? ()NÃO (Passar para P. 6) ()SIM Por favor, classifique os objetivos gerais de sua empresa.		
6	Os objetivos mencionados nas questões anteriores são os mesmos perseguidos pela empresa nos últimos 3 anos ou não? ()NÃO (Passar para P. 7) ()SIM, houve mudanças. Por favor, especifique as mudanças ocorridas nos objetivos e as razões que originaram tais mudanças.		

		PETROBRAS	SHELL (continua)
7	<p>Algumas empresas costumam desdobrar os objetivos gerais em objetivos específicos de modo a formalizar o planejamento estratégico da empresa. Esta prática é seguida por sua empresa ou não?</p> <p><input type="checkbox"/>NÃO é seguida.</p> <p><input type="checkbox"/>SIM. Por favor, descreva este processo e as funções dentro da empresa, que participem desta atividade.</p>		
8	<p>Existe na empresa algum processo formal que avalie se os resultados obtidos pela empresa estão de acordo com os objetivos fixados?</p> <p><input type="checkbox"/>NÃO existe. (passar para P. 9)</p> <p><input type="checkbox"/>SIM, existe. Por favor, descreva este processo no que se refere ao grau de interação e participação dos níveis gerenciais.</p>		
9	<p>Existe na empresa algum processo formal que integre os objetivos específicos com as metas (objetivos de curto prazo)?</p> <p><input type="checkbox"/>NÃO existe. (passar para P. 10)</p> <p><input type="checkbox"/>SIM, existe. Por favor, descreva este processo no que se refere ao grau de interação e participação dos níveis gerenciais.</p>		
10	<p>Existe na empresa algum processo formal que efetue revisões nos objetivos específicos pela empresa?</p> <p><input type="checkbox"/>NÃO existe. (passar para P. 11)</p> <p><input type="checkbox"/>SIM, existe. Por favor, descreva o processo de revisão.</p>		
11	<p>Nos últimos 3 anos, a empresa tem conseguido alcançar os objetivos específicos traçados?</p> <p><input type="checkbox"/>SIM.</p> <p><input type="checkbox"/>NÃO. Por favor, comente os principais fatores que têm dificultado o alcance desses objetivos.</p>		

SEGUNDA PARTE – CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE

A – Centros de Responsabilidade

Nesta parte no questionário estamos interessados em obter informações sobre o fluxo interno de bens e serviços e a forma como se encontram estruturadas as responsabilidades das diversas funções dentro da empresa na administração das unidades operacionais.

Para o propósito de nosso estudo utilizamos as seguintes definições:

A – Um Centro de Responsabilidade é uma unidade da organização chefiada por uma pessoa responsável.

a.1 – Temos Centros de Custos ou Despesas – quando o sistema de controle mede somente os insumos (custos ou despesas) usados por uma unidade da organização, não medindo o valor monetário de sua produção.

a.2 – Temos Centros de Lucro – quando o desempenho dos centros de responsabilidade é medido em termos de insumos e receitas obtidas (lucro obtido pelo centro).

2.3 – temos Centros de Investimentos – quando o desempenho dos centros de responsabilidade é medido pelo lucro obtido e pelos bens que ele usa.

		PETROBRAS	SHELL (continua)
1	Com base nas definições acima, como se encontram organizados os principais centros de responsabilidade de sua empresa? ()Centros de custos ou despesas ()Centros de lucro ()Centros de Investimento		
2	Existindo centros de responsabilidade de mais de um tipo (questão 1), quais os mais predominantes na empresa (centro de custo ou despesa, centros de lucro ou investimento)?		
3	Existe na empresa algum processo formal que defina as funções dos chefes dos principais centros de responsabilidade? ()NÃO existe. (Passar para P. 4) ()SIM, existe. Por favor, descreva o processo.		

		PETROBRAS	SHELL (conclusão)
3.a	Que pessoas participam do processo de definição destas funções, e qual a posição destes no organograma da empresa?		
4	Existe na empresa algum processo formal de acompanhamento das atividades realizadas pelos principais centros de responsabilidades? ()NÃO. ()SIM. Por favor, descreva este processo e informe as pessoas que participam e a posição destas no organograma da empresa.		

B – Preços de Transferência

Visto como o valor dos produtos ou serviços vendidos dentro da empresa não se estabelece por uma transação de mercado, deve-se determinar um preço de transferência. Se existe um preço de mercado para produtos ou serviços comparáveis, poder-se-á usá-lo como preço de transferência. Na ausência de um preço de mercado, muitas vezes se forma o preço de transferência à base de custo mais margem de lucro. Neste caso, comumente há algum mecanismo para negociar o preço entre os departamentos envolvidos...

(Trecho extraído do livro de Robert N. Anthony. Contabilidade Gerencial,. Rio de Janeiro, Atlas, 1973.)

Com base no trecho acima gostaríamos que respondessem às seguintes questões:

		PETROBRAS	SHELL (continua)
1	Existe em sua empresa algum mecanismo formal que regule o fluxo interno de bens e serviços entre os principais centros de responsabilidade? ()NÃO. (Passar para P. 2) ()SIM. Por favor, descreva este mecanismo.		
2	Existe na empresa algum (s) executivo (s) com responsabilidade (s) específica (s) sobre preços de transferência ? ()NÃO. (Passar para P. 3) ()SIM. Por favor, especifique o(s) cargos (s) e a posição destes no organograma da empresa.		
2.a	Quais as principais responsabilidades deste (s) executivos (s)? ()Reajustar os preços de transferência ()Certificar-se de que a informação correta é avaliável como uma base para o preço de transferência ()Efetuar revisões periódicas no sistema de preços de transferência ()Agir como um árbitro nos casos de disputas acerca de preços de transferência ()Outras. Por favor especifique.:		
3	Qual a política adotada por sua empresa quanto à centralização ou descentralização de decisões sobre preços de transferência entre as principais unidades operacionais, e entre as unidades de serviço central (serviços gerais e serviços técnicos) e as principais unidades operacionais? <u>Totalmente centralizada</u> – os preços são estabelecidos pela alta administração sem participação das unidades de serviço central e das unidades operacionais. <u>Parcialmente centralizada</u> – os preços são estabelecidos pela alta administração e pelas unidades de serviço central. <u>Totalmente descentralizada</u> – os preços são desenvolvidos através de negociação entre as unidades de serviço central e as unidades operacionais e as unidades operacionais entre si.		

		PETROBRAS	SHELL (continua)
4	Os métodos e procedimentos sobre preços de transferência são padronizados através dos diversos setores da empresa? ()NÃO, são padronizados. (Passar para P.5) ()SIM. Por favor, descreva o processo de padronização.		
5	A política de preços de transferência da empresa sofre revisões frequentes? ()NÃO. (Passar para P.6) ()SIM. Qual a frequência destas revisões?		
5.a	A frequência de revisão é padronizada? ()NÃO. (Passar para P. 6) ()SIM. A padronização contempla todos os setores da empresa? Por favor, comente.		
6	Existe algum método de padronização computadorizado, usado na otimização de preços de transferência em sua empresa? ()NÃO. (passar para P. 7) ()SIM. Por favor, descreva o método usado.		
7	Qual das afirmações abaixo melhor expressa os objetivos da política de preços de transferência nesta empresa? (caso seja necessário, marque mais de uma resposta). ()Identificar a contribuição efetiva de cada centro de responsabilidade ao resultado global da empresa; ()Identificar os fatores que possam estar fora de controle dos centros de responsabilidade no processo de validação de desempenho, avaliando os resultados possíveis de serem alcançados em vista das circunstâncias; ()Desenvolver um espírito de competição entre os centros de responsabilidades de modo a maximizar o resultado global da empresa; ()Coordenar as atividades desenvolvidas pelos centros de responsabilidade de modo a que não se afastem das metas traçadas pela alta direção da empresa; ()Outras. Por favor, especifique.		
8	Na hipótese de existirem fornecedores internos e externos que possam atender às necessidades de recursos (bens e serviços) dos centros de responsabilidades, qual a política adotada por sua empresa? ()As necessidades totais do centro de responsabilidade só podem ser obtidas internamente. ()Os fornecedores internos têm sempre preferência, mas além e acima da capacidade de fornecimento interno, os suprimentos podem ser obtidos externamente. ()O centro de responsabilidade é livre para escolher o fornecedor que minimizar os seus custos. ()Outros. Por favor, especifique.		
9	Quando existe um mercado interno e externo para produtos e serviços produzidos pelos centros de responsabilidade, qual a política adotada por sua empresa?		
10	Na política de preços de transferência desenvolvida pela empresa são definidos critérios de alocação de custo para os serviços prestados às unidades operacionais por outras unidades da organização? ()NÃO. (Passar para P.II) ()SIM. Por favor, relacione as 5 principais unidades prestadoras de serviço e os critérios usados para cada uma delas.		

		PETROBRAS	SHELL (conclusão)
11	<p>Quais os critérios usados pela empresa na transferência de produtos ou serviços entre as unidades operacionais?</p> <p><u>a) Produtos</u> Matéria-prima Partes Fabricadas Produtos Acabados</p> <p><u>b) Equipamentos</u> Usados Novos (comprados) Novos (feitos na empresa)</p> <p><u>c) Manutenção</u></p> <p><u>d) Cessão de Pessoal</u></p> <p><u>e) Assistência Técnica</u></p> <p><u>f) Assistência Financeira</u></p> <p><u>g) Outros.</u> Por favor, especifique.</p>		
12	<p>Com relação a atual política de preços de transferência em vigor na empresa são percebidos fatores internos ou externos que possam estar afetando, de forma negativa, o desempenho dos centros de responsabilidade?</p> <p>()NÃO.</p> <p>()SIM. Por favor, especifique os fatores principais.</p>		

TERCEIRA PARTE – PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

I – Filosofia Orçamentária

		PETROBRAS	SHELL
1	<p>Classifique, por ordem de importância, os principais propósitos do sistema orçamentário de sua empresa.</p> <p><input type="checkbox"/> Usado como instrumento de planejamento;</p> <p><input type="checkbox"/> Usado como instrumento de controle financeiro;</p> <p><input type="checkbox"/> Usado como meio de comunicação das metas a serem alcançadas;</p> <p><input type="checkbox"/> Usado como medida de avaliação de desempenho individual;</p> <p><input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.</p>		
2	<p>Os propósitos principais do sistema orçamentário, na prática, refletem os interesses específicos da empresa?</p> <p><input type="checkbox"/> Refletem totalmente porque, embora projetado externamente, ao atender a propósitos gerais do sistema orçamentário, os interesses específicos são atendidos.</p> <p><input type="checkbox"/> Refletem totalmente porque o sistema orçamentário projetado internamente traduz os interesses específicos da empresa.</p> <p><input type="checkbox"/> Refletem parcialmente porque o sistema foi projetado para atender a propósitos gerais do sistema orçamentário.</p> <p><input type="checkbox"/> Refletem parcialmente porque o sistema projetado internamente teve que ser modificado para atender a exigências externas.</p> <p><input type="checkbox"/> Não refletem.</p>		
3	<p>Dentro da filosofia orçamentária seguida por sua empresa, quais as premissas principais que podem ser destacadas como sendo as responsáveis pelos aspectos positivos do atual sistema orçamentário?</p>		
4	<p>Quais dos itens abaixo relacionados integram a filosofia orçamentária de sua empresa?</p> <p style="text-align: center;">O SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DE SUA EMPRESA...</p> <p><input type="checkbox"/> força a administração a dedicar atenção oportuna ao efeito da tendência esperada das condições econômicas.</p> <p><input type="checkbox"/> serve de mecanismo inibidor de gastos supérfluos.</p> <p><input type="checkbox"/> possibilita um maior conhecimento aos superiores dos problemas dos seus subordinados.</p> <p><input type="checkbox"/> liberta muitos executivos de problemas internos rotineiros graças ao uso de políticas pré-determinadas e de relações de autoridade bem definidas.</p> <p><input type="checkbox"/> introduz em todos os níveis da administração o hábito de consideração adequada cuidadosa e oportuna de todos os fatores importantes, antes de serem tomadas decisões.</p> <p><input type="checkbox"/> requer dados contábeis apropriados e adequados as necessidades orçamentárias.</p> <p><input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.</p>		

II - Função Orçamentária

Nesta seção do questionário desejamos obter informações sobre o envolvimento das pessoas no processo orçamentário.

		PETROBRAS	SHELL (continua)
1	Como se encontra organizada a função orçamentária em sua empresa? () Um executivo com responsabilidade integral pelo orçamento da empresa. () Um executivo com responsabilidade por diversas funções administrativas, sendo uma delas a responsabilidade pelo orçamento da empresa.		
1.a	O cargo ocupado por este executivo e sua posição no organograma da empresa?		
2	Dispõe a empresa de um comitê com a responsabilidade de supervisão do orçamento? () NÃO. (Passar para P.3) () SIM. Por favor, descreva as funções deste comitê, especificando se as responsabilidades limitam-se ao orçamento ou se o orçamento é somente uma de suas responsabilidades.		
3	Quantas pessoas em nível de <i>staff</i> na empresa, dedicam-se exclusivamente a funções orçamentárias?		
4	Qual o papel do pessoal da área orçamentária na preparação da proposta orçamentária? () Prover diretrizes () Prover assessoria aos executivos () Projetar dados e distribuir formulários padronizados () Prover informações detalhadas () Outras. Por favor, especifique.		
5	Qual o papel dos responsáveis pelas unidades operacionais da empresa, na discussão da proposta orçamentária?		
6	Quem tem a responsabilidade pelos cortes orçamentários? () Alta direção da empresa () Unidades operacionais () Área orçamentária () Pessoal de <i>staff</i> () Outros. Por favor, especifique.		
7	Quem é o responsável pela aprovação final do orçamento? () Alta direção da empresa () Unidades operacionais () Área orçamentária () Pessoal de <i>staff</i> () Outros. Por favor, especifique.		
8	Quem é o responsável pela divulgação do orçamento aprovado? () Alta direção da empresa () Unidades operacionais () Área orçamentária () Pessoal de <i>staff</i> () Outros. Por favor, especifique.		
9	Quem tem a responsabilidade pela análise das variações orçamentárias? () Alta direção da empresa () Unidades operacionais () Área orçamentária () Pessoal de <i>staff</i> () Outros. Por favor, especifique.		
10	No processo de análise das variações orçamentárias são elaborados relatórios? () NÃO. (Passar para P. 11) () SIM. Quem é o responsável pela elaboração destes relatórios?		

		PETROBRAS	SHELL (continua)
10.a	Para quem são remetidos os relatórios sobre as variações orçamentárias? Por favor, especifique cargo e posição no organograma.		
11	Qual o envolvimento da Alta Direção da empresa no processo orçamentário? <input type="checkbox"/> Participam de todas as fases do processo orçamentário. <input type="checkbox"/> Participam das fases de planejamento e aprovação do orçamento. <input type="checkbox"/> Participam da fase de aprovação do orçamento. <input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.		

III - Características Básicas do Orçamento

A - Tipos de Orçamentos

		PETROBRAS	SHELL
1	Quais dos seguintes tipos de orçamentos são usados em sua empresa? a) <u>Orçamentos Operacionais</u> <input type="checkbox"/> Orçamento de Despesas <input type="checkbox"/> Orçamento de Vendas <input type="checkbox"/> Orçamento de Produção <input type="checkbox"/> Orçamento Mão-de-Obra <input type="checkbox"/> Orçamento de Compras <input type="checkbox"/> Orçamento de Custo de Produtos Vendidos <input type="checkbox"/> Orçamento de Estoques <input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique. b) <u>Orçamentos Financeiros</u> <input type="checkbox"/> Balanço Projetado <input type="checkbox"/> Orçamento de Caixa <input type="checkbox"/> Orçamento de Resultados <input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique. c) <input type="checkbox"/> <u>Orçamento de Investimentos</u>		

B - Horizonte Temporal

		PETROBRAS	SHELL (continua)
1	Quando foi introduzido na empresa o atual sistema orçamentário?		
2	Sua empresa tem um processo de planejamento a longo prazo (PLP) ? <input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.3) <input type="checkbox"/> SIM.		

	PETROBRAS	SHELL (conclusão)
2. a	Qual a relação existente entre o PLP e o orçamento? <input type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados antes do PLP. <input type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados após o PLP. <input type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados concomitantemente com o PLP. <input type="checkbox"/> Os orçamentos são elaborados concomitantemente com o PLP, mas como uma atividade separada. <input type="checkbox"/> Os orçamentos são o primeiro ano do PLP <input type="checkbox"/> Outras. Por favor, especifique.	
2. b	Qual o horizonte temporal do PLP?	
3	Durante o período orçamentário são realizados ajuste nos valores orçados? <input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.4) <input type="checkbox"/> SIM	
3. a	Com que frequência são analisadas as necessidades de ajuste? <input type="checkbox"/> Mensalmente <input type="checkbox"/> Trimestralmente <input type="checkbox"/> Semestralmente <input type="checkbox"/> Anualmente <input type="checkbox"/> Outras. Por favor, especifique.	
4	Quais as datas mais importantes para as atividades orçamentárias de sua empresa?	
5	Quanto tempo é gasto desde a fase de preparação até a aprovação final do orçamento em sua empresa?	
6	Com que frequência a execução orçamentária é examinada?	
7	Quanto tempo é gasto entre as atividades de análise e de elaboração de relatórios sobre as variações orçamentárias encontradas?	
8	Com que frequência a Alta Direção da empresa recebe os relatórios sobre as variações orçamentárias elaboradas internamente?	
9	Com que frequência as unidades operacionais responsáveis pelas variações orçamentárias recebem os relatórios elaborados internamente?	

C - Fonte de Dados do Orçamento

	PETROBRAS	SHELL (continua)
1	Que informações são mais comumente usadas na primeira estimativa do processo de planejamento orçamentário? <input type="checkbox"/> Dados históricos fornecidos pela contabilidade <input type="checkbox"/> Estimativas econômicas <input type="checkbox"/> Orçamento do último ano <input type="checkbox"/> Informações de Mercado <input type="checkbox"/> Planos do governo <input type="checkbox"/> Outras. Por favor, especifique.	

		PETROBRAS	SHELL (continua)
2	<p>Que informações são mais comumente usadas no processo de discussão e aprovação final do orçamento?</p> <p>()Diretrizes da Alta Direção da empresa</p> <p>()Restrições financeiras de órgãos controladores externos</p> <p>()Estimativas elaboradas pelas unidades operacionais</p> <p>()Conjuntura econômica</p> <p>()Outras. Por favor, especifique.</p>		
3	<p>Que informações são mais comumente usadas na elaboração de relatórios sobre variações orçamentárias analisadas?</p> <p>()Dados históricos fornecidos pela contabilidade</p> <p>()Efeitos inflacionários</p> <p>()Mudanças ocorridas no mercado</p> <p>()Mudanças na política econômica do governo</p> <p>()Outras. Por favor, especifique.</p>		

IV - Funcionamento do Sistema Orçamentário

A - Evolução do Sistema Orçamentário

		PETROBRAS	SHELL
1	<p>Como o Sr(a) resumiria a evolução do sistema orçamentário de sua empresa? Por favor, especifique os ciclos que caracterizam esse processo e os fundamentos teóricos utilizados.</p>		
2	<p>Nas mudanças implementadas no sistema orçamentário foram utilizados os serviços de firma(s) de consultoria externa?</p> <p>()NÃO. (Passar para P.3)</p> <p>()SIM. Por favor, especifique os principais serviços executados por essas empresas.</p>		
3	<p>Foram organizados grupos de trabalho constituídos de pessoas da própria empresa na implantação de mudanças no sistema orçamentário ao longo do tempo?</p> <p>NÃO. (Passar para P.4)</p> <p>SIM. Por favor, especifique a forma como foram organizados esses grupos de trabalho.</p>		
4	<p>Existe na empresa alguma(s) pessoa(s) com a incumbência permanente de estudar e implementar aperfeiçoamentos no sistema orçamentário?</p> <p>()NÃO. (Passar para P.5)</p> <p>()SIM. Por favor, especifique a forma como está organizada esta função e as principais atividades desenvolvidas.</p>		

B - Processo de Revisão do Orçamento

		PETROBRAS	SHELL
1	<p>É comum em sua empresa serem efetuadas revisões no orçamento antes da aprovação final?</p> <p><input type="checkbox"/>NÃO. (Passar para P.2)</p> <p><input type="checkbox"/>SIM</p>		
1.a	<p>Quais os procedimentos utilizados pela empresa nestas revisões?</p> <p><input type="checkbox"/>A revisão é efetuada pela Alta Direção da empresa e informada às unidades operacionais.</p> <p><input type="checkbox"/>A revisão é efetuada pelas unidades operacionais e informada à Alta Direção da empresa.</p> <p><input type="checkbox"/>Os executivos responsáveis pelo orçamento efetuam as revisões e apresentam-nas à Alta Direção da empresa.</p> <p><input type="checkbox"/>O pessoal de <i>staff</i> é que efetua as revisões e informa à Alta Direção da empresa.</p> <p><input type="checkbox"/>Outros. Por favor, especifique.</p>		
1.b	<p>Quais as razões mais comuns para a necessidade de revisão antes da aprovação final do orçamento?</p> <p><input type="checkbox"/>O resultado projetado não é aceito pela Alta Direção da empresa.</p> <p><input type="checkbox"/>O resultado projetado não é o aceito pelas unidades operacionais.</p> <p><input type="checkbox"/>O resultado projetado não é aceito pelo pessoal de <i>staff</i></p> <p><input type="checkbox"/>Outras. Por favor, especifique.</p>		
2	<p>São realizadas revisões durante o período de execução orçamentária?</p> <p><input type="checkbox"/>NÃO. (Passar para P.C.1)</p> <p><input type="checkbox"/>SIM. Por favor, comente as razões principais de tais revisões.</p>		
3	<p>Quem executa estas revisões no orçamento?</p> <p><input type="checkbox"/>A Alta Direção da empresa</p> <p><input type="checkbox"/>As unidades operacionais</p> <p><input type="checkbox"/>O pessoal da área orçamentária</p> <p><input type="checkbox"/>O pessoal de <i>staff</i></p> <p><input type="checkbox"/>Outros. Por favor, especifique.</p>		
4	<p>É comum iniciar-se o período orçamentário sem que esteja concluído o orçamento? Quais as principais razões para isso?</p>		

C - Controle Orçamentário

a) Controle Interno

		PETROBRAS	SHELL
1	Quais as características básicas do processo de controle orçamentário desenvolvido por sua empresa?		
2	Que tipos de relatórios de controle são produzidos internamente e quais os principais usuários?		
3	Há quanto tempo foram estes relatórios introduzidos na empresa?		
4	Os relatórios acima mencionados surgiram em função de necessidades de informação percebidas pela empresa, ou foram projetados e tornados obrigatórios por órgãos controladores externos. Por favor, comente.		
5	Com relação à natureza das variações orçamentárias, quais as que merecem inclusão nos relatórios de controle orçamentário?		
6	Com relação à magnitude das variações orçamentárias, numa escala de 0 a 100%, qual a percentagem que indica a necessidade de análise e inclusão no relatório de controle orçamentário?		
7	O nível de detalhes sobre as variações orçamentárias apresentado nos relatórios de controle orçamentário é suficiente para identificar responsabilidades? <input type="checkbox"/> As responsabilidades são claramente identificadas <input type="checkbox"/> Os relatórios indicam algumas responsabilidades <input type="checkbox"/> As responsabilidades podem ser apuradas com alguma dificuldade <input type="checkbox"/> É muito difícil se apurar responsabilidades nos relatórios <input type="checkbox"/> Não é possível se apurar responsabilidades nos relatórios <input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.		
8	No processo de análise das variações orçamentárias é comum notar-se fatores que possam ter afetado os resultados mas que não estejam sob controle direto dos responsáveis pela variação observada ? <input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.9) <input type="checkbox"/> SIM.		

		PETROBRAS	SHELL (conclusão)
8.a	<p>Em caso afirmativo, especifique quais dos seguintes fatores são considerados, no processo de análise das variações orçamentárias, como itens não controláveis pelos responsáveis pelas variações observadas.</p> <p>()Efeitos inflacionários em percentuais diferentes dos valores previstos no orçamento.</p> <p>()Resultados diferentes dos previstos no orçamento, em função de técnicas de previsão in corretas, quando utilizadas por outras funções que não as responsáveis pela variação incorrida.</p> <p>()Cortes orçamentários, devido a restrições financeiras impostas à empresa, implicando em descontinuidade ou redução de programas previstos no orçamento pelas funções responsáveis pelas variações analisadas.</p> <p>()Imputação de gastos realizados por outras funções dentro da empresa, quando aos responsáveis pelas variações orçamentárias analisadas é negado o direito de discutir as bases de rateio dos gastos .</p> <p>()Outros. Por favor, especifique.</p>		
9	<p>Existem procedimentos na empresa que permitam aos executivos responsáveis pelas variações a diferença entre o previsto e o realizado?</p> <p>()NÃO. (Passar para P. b-1)</p> <p>()SIM</p>		
9.a	<p>Em caso afirmativo, quais os procedimentos usuais na empresa?</p> <p>()Relatórios padronizados</p> <p>()Relatórios não padronizados</p> <p>()Reuniões periódicas</p> <p>()Reuniões extraordinárias</p> <p>()Outros. Por favor, especifique.</p>		

D - Compromisso com o Orçamento

		PETROBRAS	SHELL (continua)
1	<p>É percebido pela empresa a existência de um compromisso real por parte dos executivos da empresa, no tocante ao alcance de suas metas orçamentárias?</p> <p>()NÃO. (Passar para P. 2)</p> <p>()SIM</p>		
1.a	<p>Em caso positivo, quais as razões para o estabelecimento deste compromisso?</p> <p>()Reciprocidade - garantia de recebimento dos recursos desejados</p> <p>()Esquema de recompensas - incentivos financeiros, promoções, aumentos salariais</p> <p>()Envolvimento - participação no processo orçamentário, sentimento de trabalho em grupo</p> <p>()Outros. Por favor, especifique.</p>		

		PETROBRAS	SHELL (conclusão)
1.b	Em caso negativo, quais as razões para a não existência deste compromisso? <input type="checkbox"/> Irrealidade orçamentária - as estimativas são irreais <input type="checkbox"/> Inflexibilidade orçamentária - o orçamento é rígido não levando em conta as mudanças ambientais <input type="checkbox"/> Ausência de participação - os orçamentos são impostos pela Alta Direção da empresa. <input type="checkbox"/> Pelo fato de o orçamento não estar relacionado a esquemas de incentivos <input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.		

E - Recrutamento e Treinamento de Pessoal Orçamentário

		PETROBRAS	SHELL
1	Qual a política adotada pela empresa no processo de recrutamento de pessoal para a área orçamentária? Por favor, comente os requerimentos exigidos dos candidatos, quanto à idade, instrução, experiência anterior, etc.		
2	Existe na empresa programas de educação contínua em técnicas orçamentárias? <input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.3) <input type="checkbox"/> SIM. Por favor, descreva estes programas e a experiência acumulada pela empresa no desenvolvimento destes programas.		
3	Qual a política adotada pela empresa para aperfeiçoar os executivos orçamentários?		
4	A política de aperfeiçoamento de pessoal orçamentário sofreu alguma modificação nos últimos 3 anos? <input type="checkbox"/> NÃO. Por favor, informe há quanto tempo vem sendo adotada esta política. <input type="checkbox"/> SIM. Por favor, especifique as modificações e seus motivos.		
4.a	Em caso afirmativo, quais as implicações dessas mudanças nos programas de treinamento de pessoal orçamentário?		

V - Medidas de Avaliação de Desempenho dos Centros de Responsabilidade

		PETROBRAS	SHELL (continua)
1	Quais os principais propósitos do sistema de avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade mais importantes de sua empresa?		
2	O atual sistema de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade foi desenvolvido pela própria empresa? <input type="checkbox"/> SIM. <input type="checkbox"/> NÃO. Quem desenvolveu o sistema atualmente em uso?		

		PETROBRAS	SHELL (conclusão)
2.a	Por favor, descreva o sistema e sua evolução nos últimos 3 anos.		
3	Classifique, por ordem de importância, os pontos mais relevantes no processo de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade, mencionados a seguir (Marque "NA" para os itens não aplicáveis): <input type="checkbox"/> O lucro obtido pelo centro <input type="checkbox"/> A contribuição do centro ao resultado global da empresa <input type="checkbox"/> O alcance das metas orçamentárias anuais do centro <input type="checkbox"/> O Progresso na função, relatado pelo pessoal de <i>staff</i> à Alta Direção da empresa. <input type="checkbox"/> O volume de gastos anuais do centro <input type="checkbox"/> O volume de vendas anuais do centro <input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.		
4	No processo de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade são usados padrões? <input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.5) <input type="checkbox"/> SIM. Por favor, descreva os principais padrões utilizados pela empresa.		
4.a	Quais os critérios utilizados pela empresa no processo de fixação dos padrões? <input type="checkbox"/> São considerados os fatores controláveis e não controláveis pelos centros. <input type="checkbox"/> Os padrões são fixados a partir de discussões de cunho técnico com a participação dos responsáveis pelos centros. <input type="checkbox"/> Os padrões são fixados a partir de análises sobre o desempenho passado do centro. <input type="checkbox"/> Outros. Por favor, especifique.		
5	São elaborados relatórios de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade em sua empresa? <input type="checkbox"/> NÃO. (Passar para P.6) <input type="checkbox"/> SIM. Por favor, especifique os principais relatórios elaborados pela empresa.		
5.a	Com que frequência são elaborados estes relatórios? Por favor, especifique as frequências de cada tipo de relatório, mencionado na questão 5.		
5.b	Qual a velocidade de resposta (feedback) destes relatórios? Por favor, especifique as velocidades de resposta de cada tipo de relatório.		
5.c	São realizadas reuniões onde se procura discutir os resultados apresentados nos relatórios?		

		PETROBRAS	SHELL (conclusão)
6	<p>Existe na empresa algum(s) programa(s) de incentivos financeiros associado(s) ao processo de avaliação de desempenho dos principais centros de responsabilidade?</p> <p>()NÃO. (Passar para P. 7)</p> <p>()SIM. Por favor, descreva o (s) programa (s) existente (s).</p>		
7	<p>O progresso funcional do pessoal dos principais centros de responsabilidade é dependente do desempenho observado?</p> <p>()NÃO. Por favor, explique os critérios usados para progressão funcional.</p> <p>()SIM. Por favor, explique como isto ocorre na empresa.</p>		

QUARTA PARTE – EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE

Nesta parte do questionário estamos interessados em obter informações sobre a evolução do sistema de controle gerencial da empresa, ou seja, a adaptabilidade dos diversos mecanismos de controle ao meio ambiente externo. Desta forma, gostaríamos que respondessem às seguintes questões:

		PETROBRAS	SHELL
1	Há quanto tempo foi implantado o atual sistema de controle gerencial da empresa?		
2	Quais as razões principais que determinam a implantação do atual controle gerencial?		
3	Quais os propósitos básicos do atual sistema de controle gerencial da empresa?		
4	Quais as principais inovações do atual sistema de controle gerencial em comparação com o sistema anterior?		
5	De que forma foi desenvolvido o projeto do sistema de controle gerencial atual? () Foi projetado por consultores externos contratados pela empresa () Foi projetado pela própria empresa () Outros. Por favor, especifique.		
6	Que tipos de conhecimentos foram utilizados no projeto do sistema de controle gerencial atual? () Sistemas usados, com sucesso, em outros países () Modelos teóricos encontrados na literatura () Modelos usados, com sucesso, por outras empresas brasileiras () Modelos usados por empresas estrangeiras, localizadas no Brasil () Experiência acumulada pela empresa no desenvolvimento dos sistemas anteriores () Outros. Por favor, especifique.		
6.a	Quais as características básicas do(s) modelo(s), mencionado(s) na questão anterior?		
7	Anteriormente ao atual sistema de controle gerencial, quantas vezes foram efetuadas mudanças nos projetos dos sistemas? Tome como base os últimos 10 anos.		
7.a	Quais os fatos mais relevantes causadores das mudanças nos sistemas mencionados na questão anterior?		

Análise do Desempenho Financeiro

		PETROBRAS	SHELL
8	Nas análises de Desempenho Financeiro, as variações mais importantes são em relação ao orçamento ou em relação aos valores reais do período anterior?		
9	Existe análise de preços em relação ao período anterior?		
10	Existe análise de despesas/custos fixos em relação ao período anterior?		
11	Há responsabilização dos gerentes pelos resultados decorrentes da Análise do Desempenho Financeiro?		
12	Existe análise de investimentos em imobilizações?		

Balanced Scorecard (BSC) usa uma série de medidas que pode abranger toda a atividade da empresa.

		PETROBRAS	SHELL
13	A empresa utiliza do BSC?		
14	O BSC é disseminado em toda a empresa?		
15	Os indicadores são discutidos pelos gerentes e diretoria?		
16	As variações de indicadores são avaliadas pelos gerentes e diretoria?		
17	O treinamento e passagem de conhecimento são valorizados no BSC? O Sr. (a) deseja fazer algum comentário adicional sobre a evolução do sistema de controle gerencial da empresa ? ()NÃO ()SIM. Por favor, faça os comentários que julgar necessários.		