



ADRIANA ISABEL BACKES STEPPAN

**INVESTIGAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL
NO SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL DA CIDADE DO NATAL – RN**

NATAL – RN

2006

ADRIANA ISABEL BACKES STEPPAN

INVESTIGAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL
NO SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL DA CIDADE DO NATAL – RN

Dissertação de Mestrado, apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, sob a orientação da Prof^a. Dr^a. Aneide Oliveira Araújo, para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na Área de Concentração: Mensuração Contábil, Linha de Pesquisa: Modelo de Informações Gerenciais.

NATAL – RN

2006

A Deus, meu porto seguro.

Aos meus pais, Egon Balduino Backes (*in memoriam*) e Nilda Terezinha Kunz Backes, que sempre afirmavam que o maior legado a ser deixado para um filho é a educação.

Ao Thomas, marido exemplar, pela compreensão, paciência, amor e carinho. Agradeço-te com duas palavras: Te Amo!!

AGRADECIMENTOS

À Prof^a. Dr^a. Aneide Oliveira Araújo, minha orientadora, por todos os ensinamentos, dedicação e paciência dispendidos durante o mestrado.

Aos professores Wayne Thomas Enders, Silvia Pereira de Castro Casa Nova, pelas contribuições recebidas.

Ao professor Luiz Carlos Miranda, Ph.D., um agradecimento especial pelo apoio recebido durante o desenvolvimento desta obra.

Aos professores Anaílson, Joana, Ridalvo, Claude Alexandre, Ronaldo Cruz, que sempre estiveram ao meu lado oferecendo o seu apoio.

Aos engenheiros Ana Adalgisa, Élide, Mário e Wilson Olegário, pela ajuda recebida durante todo o desenvolvimento desta pesquisa.

A CAPES, pela bolsa proporcionada durante o mestrado.

A todos os professores do programa Multiinstitucional, pelos ensinamentos e incentivos recebidos, como também, necessários ao processo de formação à docência.

A Ana Carolina, Rosa Fidélia, Jesusmar, Leilianne e Suzi Silveira, pelas contribuições recebidas.

Aos colegas do mestrado, em especial ao Adilson, por proporcionar as tranquilas viagens a Recife e João Pessoa.

Aos amigos Aninha, Ana Rosa, Cíntia, Kelly, Meline, Thiago, pela atenção, carinho e ajuda recebida sempre de todos vocês. Um grande abraço como forma de reconhecimento e muito obrigada!

Ao amigo Gerlando, agradeço de forma especial por tudo! Pelos ensinamentos, pela dedicação, pelas palavras tão bem pronunciadas nos momentos mais difíceis. Sempre tive a certeza de que tudo isso ia passar, mas a amizade que nasceu desse contato há de ser eterna!

A Ridan, pelo apoio e presteza durante o mestrado.

Às empresas participantes da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário, bem como pela boa vontade ao fornecer outras informações que enriqueceram a pesquisa.

Aos SINDUSCONs (RN, PB, PE, CE, BA), pelas informações recebidas e necessárias à dissertação.

STEPPAN, Adriana Isabel Backes. **Investigação das práticas de contabilidade gerencial nas empresas de construção civil da cidade do Natal – RN.** Dissertação de Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Ano 2006, 122 f.

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas de construção civil da cidade do Natal, supondo que essas práticas sejam influenciadas pelas seguintes variáveis: “implementação de programas de qualidade”, “área de atuação”, “perfil dos gestores”, “tempo de existência e porte da organização”. Para isso, foram verificadas quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por essas empresas, bem como a existência de relação entre essas e as variáveis mencionadas anteriormente, o que não se confirmou por meio de testes não-paramétricos realizados. Os dados utilizados foram obtidos por meio de questionários, preenchidos por gestores de 33 (trinta e três) empresas do setor. Pode-se concluir, para a amostra investigada, que: a) a inserção em programas de qualidade não origina novas práticas de gestão; b) o fato das empresas atuarem em obras públicas ou privadas não implica em adoção de práticas de contabilidade gerencial diferenciadas; c) a experiência do gestor não se traduz em novas ferramentas de contabilidade gerencial; d) a maturidade e o tamanho da empresa necessariamente não induzem a novas práticas de contabilidade gerencial. Por fim, percebe-se entre as empresas analisadas, uma gestão baseada na intuição, à medida que os mesmos afirmam perceber o desempenho da empresa, (na maioria delas, na média ou acima do setor), mas não exercem a prática de coletar as informações de forma sistemática a ponto de possibilitar a relação.

Palavras-chave: Construção Civil. Programas de Qualidade. Práticas de Contabilidade Gerencial. Avaliação de Desempenho.

STEPPAN, Adriana Isabel Backes. **Investigation of the managerial accountability practices in the civil construction sector in the city of Natal – RN.** Masters Dissertation, Multiinstitutional and Inter-Regional Program in Accounting Sciences of the University of Brasilia, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte. Year of 2006, 122 f.

ABSTRACT

This research aims at the investigation of managerial accountability practices used by civil construction enterprises in the city of Natal, supposing that these practices are influenced by the following variables: “quality programs implementation”, “working field”, “managers’ profile”, “existing time and size of the organization”. To this purpose, the managerial accountability practices that these enterprises use were verified, as well as the existence of relation between these and the aforementioned variables, something that was not confirmed by the non-parametric tests that were done. The data used was obtained by means of questionnaires, filled in by managers from 33 (thirty-three) enterprises in the sector. It is possible to conclude, by the investigated sample, that: a) the insertion in quality programs does not originate new managerial practices; b) whether the enterprises work in public or private buildings does not imply that they will adopt differentiated managerial accountability practices; c) the manager’s experience does not translate into new managerial accountability tools; d) maturity and size of the enterprise do not necessarily lead to new practices in managerial accountability. Lastly, it was observed amongst the analyzed enterprises, a management based on intuition, as they declare themselves aware of the enterprise’s performance (most of them at the same level or above that of the enterprises in the sector), though they are not used to collecting the information systematically, in order to make the relation possible.

Key-words: Civil Construction. Quality Programs. Managerial Accountability Practices. Performance Evaluation.

LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1	Cargo dos respondentes, f. 71
Tabela 4.2	Formação dos respondentes, f. 72
Tabela 4.3	Tempo de experiência no ramo da atividade, f. 72
Tabela 4.4	Base para tomada de decisão, f. 73
Tabela 4.5	Estilo gerencial, f. 73
Tabela 4.6	Total de funcionários, f. 74
Tabela 4.7	Porte da empresa, f. 76
Tabela 4.8	Tempo de funcionamento da empresa, f. 77
Tabela 4.9	Inserção em programas de qualidade, f. 78
Tabela 4.10	Áreas de atuação da empresa, f. 78
Tabela 4.11	Tipo da obra, f. 79
Tabela 4.12	Planejamento estratégico de longo prazo, f. 80
Tabela 4.13	Planejamento operacional, f. 81
Tabela 4.14	Pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias, f. 83
Tabela 4.15	Realização de encontros para apresentação das diretrizes, f. 83
Tabela 4.16	Utilização do orçamento, f. 84
Tabela 4.17	Período de elaboração do orçamento, f. 85
Tabela 4.18	Pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento, f. 86
Tabela 4.19	Revisão do orçamento, f. 87
Tabela 4.20	Periodicidade do orçamento, f. 88
Tabela 4.21	Elaboração do orçamento de custos, f. 88
Tabela 4.22	Elaboração do orçamento do fluxo de caixa, f. 89
Tabela 4.23	Elaboração do orçamento de receita, f. 90
Tabela 4.24	Elaboração do orçamento do balanço patrimonial, f. 90
Tabela 4.25	Elaboração do orçamento de investimentos, f. 91
Tabela 4.26	Elaboração de outros orçamentos, f. 91
Tabela 4.27	Atingimento das metas do orçamento, f. 91
Tabela 4.28	Relatórios financeiros utilizados pela empresa, f. 92
Tabela 4.29	Cálculo dos custos e método de custeio, f. 93
Tabela 4.30	Utilização das informações contábeis, f. 93
Tabela 4.31	Avaliação de desempenho, f. 94
Tabela 4.32	Medidas de desempenho avaliadas pela empresa, f. 95
Tabela 4.33	Número de medidas avaliadas, f. 95
Tabela 4.34	Indicadores utilizados, f. 97
Tabela 4.35	Resultados avaliados, f. 98
Tabela 4.36	Periodicidade da avaliação dos resultados, f. 98
Tabela 4.37	Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela empresa, f. 99
Tabela 4.38	Desempenho percebido pela empresa, f. 99
Tabela 4.39	Planos para o futuro, f. 100

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Figura 1 Fases do ciclo de planejamento, f. 50
- Gráfico 1 Total de funcionários, f. 75
- Gráfico 2 Porte da empresa, f. 76
- Gráfico 3 Tempo de funcionamento da empresa, f. 77
- Gráfico 4 Áreas de atuação da empresa, f. 78
- Gráfico 5 Planejamento estratégico de longo prazo, f. 81
- Gráfico 6 Planejamento operacional, f. 82
- Gráfico 7 Utilização do orçamento, f. 85
- Gráfico 8 Revisão do orçamento, f. 87
- Gráfico 9 Elaboração orçamento de custos, f. 89
- Gráfico 10 Elaboração orçamento do fluxo de caixa, f. 90
- Gráfico 11 Relatórios financeiros utilizados pela empresa, f. 92

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Preço de venda do metro quadrado construído, f. 28

Quadro 2 – Perspectivas do Controle de Gestão, f. 31

Quadro 3 – Custo unitário básico em fevereiro de 2006, f. 54

Quadro 4 – Sistema de indicadores para *benchmarking*, f. 62

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 O PROBLEMA.....	13
1.2 HIPÓTESES DE PESQUISA.....	16
1.3. OBJETIVOS DA PESQUISA.....	17
1.3.1 Objetivo geral	18
1.3.2 Objetivos específicos	18
1.4 RELEVÂNCIA DA PESQUISA.....	19
1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	21
1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO.....	22
2 REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1 O SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL.....	23
2.1.1 Características do setor da construção civil	23
2.1.2 A importância econômico-social do setor da construção civil	26
2.2 AS ABORDAGENS REFERENTES AO ESTUDO DO CONTROLE GERENCIAL.....	29
2.2.1 A abordagem de Anthony	32
2.2.2 A abordagem de Lorange e Morton	33
2.2.3 A abordagem de Hofstede	34
2.2.4 A abordagem de Flamholtz	36
2.3 ALGUMAS PARTICULARIDADES SOBRE AS VARIÁVEIS SELECIONADAS.....	36
2.4 A CONTABILIDADE GERENCIAL.....	44
2.5 O PROCESSO DO CONTROLE GERENCIAL E AS PRÁTICAS GERENCIAIS DO SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL.....	46
2.5.1 O planejamento	46
2.5.2 O orçamento	51
2.5.3 A avaliação do desempenho	56
3 METODOLOGIA	64
3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	64
3.2 QUESTIONÁRIO DA PESQUISA.....	66
3.3 POPULAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA.....	68
3.4 TRATAMENTO ESTATÍSTICO.....	69
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	71
4.1 RESULTADOS DESCRITIVOS.....	71
4.1.1 Caracterização do entrevistado	71
4.1.2 Caracterização da empresa	74
4.1.3 Aspectos relacionados ao planejamento das empresas	79
4.1.4 Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotados pelas empresas	84

4.1.5 Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional.....	94
4.2 TESTE DAS HIPÓTESES.....	100
5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS.....	106
5.1 CONCLUSÕES.....	106
5.2 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS.....	110
REFERÊNCIAS.....	111
APÊNDICE – Questionário de pesquisa.....	118

1 INTRODUÇÃO

1.1 O PROBLEMA

De acordo com Ambrozewics (2003), a indústria da construção civil é uma das maiores geradoras de emprego e de riqueza no Brasil, no entanto, apresenta problemas que impedem o desenvolvimento do setor. Os principais pontos destacados pelos estudos são:

- o caráter nômade da indústria provoca processos inconstantes e gera produtos não-seriados;
- os produtos com posição fixa e os operários móveis dificultam a organização e o controle;
- o baixo grau de precisão dos orçamentos e prazos;
- a baixa exigência das empresas em relação aos fornecedores;
- a má definição de responsabilidades;
- os métodos de gestão superados e mão-de-obra desqualificada.

Como decorrência desses entraves, encontram-se os desperdícios de tempo (processos confusos e retrabalho) e principalmente de materiais. Todavia, o setor teve significativos avanços na última década, influenciados pelos programas de qualidade.

Esses programas exigem das empresas maior controle, monitoramento, avaliação e melhoria contínua em seus sistemas gerenciais. Isso pode ser observado através da justificativa do PBQP-H (Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade na Habitação), que trata da modernização dos métodos e ferramentas de gestão.

O PBQP-H fundamenta-se nas exigências das normas da série ISO 9000 (International Organization for Standardization) e tem como meta principal promover a melhoria da qualidade e da produtividade do segmento, procurando aumentar a competitividade dos bens e serviços produzidos. Porém, na busca pela certificação da qualidade, constatou-se que os ganhos alcançados através da implementação de programas de qualidade não se traduziram em aumento significativo da produtividade e em redução de custos.

Segundo Thomaz (2001, apud MALDANER, 2003), mesmo com significativos investimentos das empresas de construção civil em programas de qualidade e organização gerencial, são recorrentes os desperdícios e patologias de todos os tipos.

Ante o fato de que as empresas estavam dando mais ênfase à obtenção da certificação do que propriamente à melhoria dos processos, produtos e serviços, Crosby (2001, p.04) alertava:

[...] muitas empresas ao redor do mundo estão desapontadas com os retornos que obtiveram com seus investimentos em tempo e dinheiro. ISO 9000 não é gestão da qualidade; na realidade é garantia da qualidade e precisa ser utilizada como tal. [...] a certificação não é suficiente.

Além da implantação dos sistemas de gestão da qualidade, constatam-se outros fatores que induziram à reestruturação das empresas do setor da construção civil, seja do ponto de vista organizacional, ou das formas de gestão e controle praticadas na organização. Gomes e Salas (2002) comentam que as características de um sistema de controle dependem das características das empresas e de seu contexto social. Sendo assim, a cultura do setor, as atitudes dos gestores, o tamanho da organização, bem como as mudanças que ocorreram no contexto social e organizacional, tais como: a internacionalização da economia, maior exigência dos clientes em relação ao padrão das edificações, podem ser alguns dos fatores que influenciam o sistema de controle gerencial.

Em decorrência dessas mudanças, o interesse sobre o controle de gestão tem aumentado nos últimos anos. Gomes e Salas (2001) apontam a necessidade de obtenção de informações internas e externas à empresa, com o intuito de facilitar a orientação à manutenção e à melhoria da posição competitiva da empresa.

Gomes (1999, apud GOMES; SALAS, 2001) aponta as variáveis-chave de controle no novo contexto, entre as quais encontram-se: a aderência dos sistemas de contabilidade de gestão à cultura, estrutura, estratégia organizacional e ao contexto social, bem como a rapidez de resposta às mudanças. Portanto, as características desejadas de um sistema de contabilidade de gestão passam a ser orientação para longo prazo, atribuição de maior ênfase a dados futuros e a ampla utilização de medidas não financeiras.

Nesse contexto, o estudo procura investigar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas do setor, pressupondo que essas práticas sejam

influenciadas pelas seguintes variáveis: “implementação de programas de qualidade”, “área de atuação”, “perfil dos gestores”, “tempo de existência e porte da organização”.

Diante destas constatações, surge a seguinte questão de pesquisa: **Há relação entre as variáveis acima selecionadas e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas de construção civil?**

A partir da formulação do problema, propõem-se supostas respostas, prováveis e provisórias (hipóteses), que seriam o que se acha mais plausível como resposta ao problema, expostas na próxima seção.

1.2 HIPÓTESES DE PESQUISA

De acordo com Kerlinger (2003), a hipótese é uma manifestação dos relacionamentos entre duas ou mais variáveis. Sendo assim, faz-se necessária a testagem das relações. A partir desse contexto, percebe-se que as hipóteses possuem a característica de provisoriedade à medida que elas poderão ser confirmadas ou refutadas com o desenvolvimento da pesquisa.

Além disso, como uma pesquisa pode ter vários problemas, um mesmo problema pode ter muitas hipóteses, que são soluções possíveis para a sua resolução. Para Martins (2002), nos estudos em que há possibilidade de enunciá-las, obtêm-se grandes vantagens metodológicas, pois as hipóteses possuem a função de orientar e balizar o pesquisador na condução do trabalho, já que o processo de pesquisa estará voltado para a procura de evidências que comprovem, sustentem ou refutem as afirmativas por elas estabelecidas.

Assim, após verificar as questões de pesquisa, têm-se as seguintes hipóteses metodológicas:

Hipótese metodológica 1: Há relação entre a inserção de programas de qualidade nas empresas de construção civil e as práticas da contabilidade gerencial utilizadas.

Hipótese metodológica 2: Há relação entre a área de atuação das empresas de construção civil e as práticas da contabilidade gerencial utilizadas.

Hipótese metodológica 3: Há relação entre o perfil dos gestores das empresas de construção civil e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas.

Hipótese metodológica 4: Há relação entre o tempo de vida das empresas de construção civil e as práticas da contabilidade gerencial utilizadas.

Hipótese metodológica 5: Há relação entre o tamanho das empresas de construção civil e as práticas da contabilidade gerencial utilizadas.

Como a situação-problema foi caracterizada e a questão de pesquisa definida, podem-se enunciar os objetivos da pesquisa com precisão e concisão indispensáveis ao alcance do pesquisador (MARTINS, 2002).

1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA

A dissertação aborda, especificamente, a análise de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas do setor da construção civil, propondo-se a alcançar os objetivos seguintes:

1.3.1 Objetivo geral

Investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas do setor da construção civil.

1.3.2 Objetivos específicos

- Buscar, na literatura especializada, fundamentos teóricos que possibilitem verificar as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas empresas do setor da construção civil;
- avaliar a relação entre a inserção de programas de qualidade e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- verificar a relação entre a área de atuação (setor público e setor privado) e as práticas de contabilidade gerencial adotadas;
- investigar se os atributos dos gestores, como a experiência no ramo e o nível de escolaridade, influenciam as práticas da contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas de construção civil;
- avaliar a relação entre o tempo de vida das empresas de construção civil e a utilização das práticas de contabilidade gerencial;
- verificar a relação entre o tamanho das empresas de construção civil e as práticas da contabilidade gerencial adotadas.

1.4 RELEVÂNCIA DA PESQUISA

No Estado do Rio Grande do Norte, a atividade da construção civil, em 2001, ocupava a terceira posição em relação à sua representatividade no PIB (12,7%). É notável o crescente aumento do fluxo turístico estrangeiro para o estado, impactando em incremento nos negócios do setor da construção.

Isso pode ser observado através da *XXI Sondagem da Construção*, que revela para o Nordeste perspectivas otimistas, indicando crescimento no desempenho de suas atividades.¹

A pesquisa mostra, também, a disseminação do crescimento do emprego formal em todos os segmentos da construção. Embora não haja uma ampla abrangência geográfica, o estado potiguar apresenta, em 2004, uma taxa de 15,30%, enquanto que a maior taxa registrada entre os estados da federação foi de 31,04% (SINDUSCON-SP/GVCONSULT; MTE, 2004). Credita-se parte deste resultado à construção civil.

Atualmente, o estado apresenta um volume de construção em torno de 5.000 unidades habitacionais, empregando cerca de 10.000 trabalhadores (CRECI/RN). Essa quantidade pode ser constatada através de um programa estadual denominado *Casa da Gente*; só no ano de 2004, foram construídas mais de 5.000 casas, contribuindo assim para a diminuição do déficit habitacional, além de impulsionar o setor.

¹ A *Sondagem da Construção* é um estudo feito pelo SindusCon-SP/GVConsult. Trata-se de uma pesquisa por adesão realizada com os associados dos sinduscons e reflete a distribuição por porte existente nesses sindicatos. A *XXI Sondagem da Construção* foi realizada em novembro de 2004, com 308 empresas, abrangendo quase todas as regiões do país, exceto a região Norte.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a construção civil continuará recebendo atenção do governo, para estimular o crescimento do setor, através de ações relacionadas com o aumento do número de financiamentos para construção e aquisição de casa própria. Para isso, são utilizados recursos da poupança e recursos da Caixa Econômica Federal para o financiamento de imóveis destinados ao setor de baixa renda (ROBUSTI, 2004).

O setor da construção civil vive um momento marcado pela busca constante da eficiência produtiva, da qualidade de seus produtos e de respostas rápidas às mudanças que ocorrem neste segmento. A necessidade, das empresas do setor, de modificarem seus processos para obtenção de ganhos na eficiência dos mesmos, bem como nos realinhamentos estratégicos, provocou alterações organizacionais e tecnológicas (MELHADO, 2001). Sendo assim, cresce a preocupação das empresas do setor em promoverem melhorias de qualidade em todos os processos de projeto e produção.

O governo federal, com a finalidade de difundir novos conceitos de qualidade, gestão e organização da produção, criou o PBQP-H. O programa visa fomentar o desenvolvimento e a implementação de instrumentos e mecanismos de garantia de qualidade de projetos, obras, materiais, componentes e sistemas construtivos.

Uma das justificativas do programa é a criação e estruturação de um novo ambiente tecnológico e de gestão para o setor, visando à modernização em tecnologias de organização e de métodos de ferramentas de gestão.

A implementação do PBQP-H tem ajudado a trazer a cultura da qualidade também para dentro do Governo. A especificidade da atuação do setor público já

indicava a necessidade do desenvolvimento de um amplo programa de qualificação dos órgãos contratantes. Em alguns estados do Nordeste, essa ação já está se tornando realidade, exigindo das empresas de construção civil que participarem de processos licitatórios o enquadramento nas normas de qualidade ISO 9000. Com isso, busca-se promover melhorias consistentes nas obras e projetos públicos, combatendo o desperdício, prevenindo falhas e erros, otimizando recursos humanos, tecnológicos e financeiros do setor público.

Diante das razões acima expostas, investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas do setor torna-se oportuno.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Por razões de restrição orçamentária para a realização da pesquisa, o estudo tem sua amostra delimitada às empresas do setor da construção civil situadas na cidade do Natal.

Para a seleção da amostra, utilizou-se o cadastro do Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Rio Grande do Norte (SINDUSCON/RN), em fevereiro de 2005, disponível em seu sítio na internet.

A amostra utilizada neste estudo classifica-se de julgamento ou intencional. Com o intuito de obter respostas às indagações propostas, o critério usado pelo pesquisador na seleção das empresas relaciona-se com a estrutura física/administrativa apresentada por elas e com o volume de obras em execução.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta pesquisa encontra-se estruturada em cinco capítulos.

O segundo capítulo focaliza a revisão da literatura com o objetivo de conhecer o estado da arte sobre o controle de gestão e a evolução da contabilidade gerencial, a gestão e utilização de controle gerencial no setor da construção civil e o programa de qualidade PBQP-H.

O terceiro descreve a metodologia da pesquisa, evidenciando a descrição de todas as etapas da pesquisa e quais as premissas utilizadas para que os objetivos deste estudo fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos através das respostas do questionário de pesquisa.

O quinto capítulo apresenta as conclusões e limitações do estudo, e as sugestões para futuras pesquisas ligadas ao tema.

Além desses cinco capítulos, encontram-se as referências e o apêndice da pesquisa, representado pelo questionário da dissertação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL

2.1.1 Caracterização do setor da construção civil

O macrossetor da construção é um conjunto de setores de atividade econômica com forte interligação, que abrange desde a indústria associada à construção, construção civil e os serviços relacionados à construção. A indústria da construção civil, em função da heterogeneidade ocasionada pela variabilidade do padrão concorrencial e do processo produtivo, apresenta inúmeras classificações relativas ao segmento. De acordo com a Fundação João Pinheiro (1984, apud DACOL, 1996), esse setor pode ser dividido em três subsetores: o de edificações, construção pesada e o de montagem industrial. O enfoque deste estudo incidirá no subsetor edificações, que engloba as atividades de construção de edifícios residenciais, comerciais, industriais e de reformas.

A indústria da construção civil revela particularidades, que a distinguem da indústria de transformação. Nesse sentido, cabe destacar os seguintes itens:

- o produto construído não segue um padrão de produção, já que cada obra é única;
- o processo produtivo é disposto por etapas autônomas e sucessivas no tempo;
- o processo construtivo sofre dependência de fatores climáticos;

- não há homogeneidade quanto à capacidade técnica e econômica, nem relações contratuais entre os vários agentes (usuários, clientes, projetistas, financiadores, construtores).

Silva (2000, apud SANTOS, 2003) expôs outras particularidades existentes no setor: (a) a identificação dos problemas só acontece durante o processo produtivo; (b) há a interferência do cliente durante a concepção e execução do empreendimento; (c) as obras e os projetos são planejados separadamente; (d) o planejamento possui alto grau de incerteza e pouco “feedback” das avaliações pós-ocupação.

Em se tratando dos fatores que impedem a alavancagem desse segmento, destaca-se a baixa produtividade do setor (estimada em cerca de um terço da produtividade de países desenvolvidos). De acordo com Smith (1993 apud COLOMBO; BAZZO, 2000), a produtividade da construção civil relaciona-se principalmente com a baixa qualificação do trabalhador, a pouca utilização de novas tecnologias e o alto grau de desperdício.

Para Fontes, Gottschalk e Borba (1982, apud COLOMBO; BAZZO, 2000), o aumento da produtividade é resultado da conjugação de inúmeros fatores, tais como: emprego de equipamentos, melhoria das técnicas, ambiente físico, fluxo da matéria-prima, eficácia da direção, uso eficaz das unidades de produção e adequada utilização de recursos humanos qualificados.

No que diz respeito às inovações tecnológicas, o setor da construção civil tem apresentado uma lenta evolução. Toledo et al. (2000, apud NASCIMENTO; SANTOS, 2003) explicam que a visão tradicional e conservadora que caracterizava o segmento na década de 70 se deve ao fato de que investimentos

de grande porte eram financiados pelo Estado. Este, por sua vez, não se encontrava inserido em programas de qualidade, colaborando, desse modo, com um ambiente onde não se procurava inovar. Outro fator, que também contribuiu com a situação, relaciona-se à mão-de-obra semi-analfabeta.

No entanto, o cenário sofreu grandes modificações em função de vários fatores, a saber: a falta de financiamento da produção, a abertura de mercados, a retração do mercado consumidor e o aumento da competitividade. Nesse contexto, as empresas do setor da construção civil vislumbram maiores margens de lucro a partir da redução de custos, do aumento da produtividade e da procura por soluções tecnológicas e de gerenciamento de produção.

A necessidade de melhoria dos seus produtos levou as empresas desse segmento buscar uma racionalização do seu processo de trabalho. Sem uma definição precisa do que trata a “racionalização”, Maués (1996) expôs os vários caminhos trilhados pelas empresas, como: a implantação de processos construtivos inovadores; a implantação de medidas de aperfeiçoamento do próprio processo convencional; a pré-fabricação fechada ou total; a pré-fabricação aberta ou por componentes; a externalização de etapas produtivas, dentre outros.

Conclui-se, então, que a caracterização do setor da construção civil é diferente do observado numa produção em série. O processo retrata uma sucessão de fases com coordenações distintas, com relações bilaterais entre os agentes (projetista-construtor, construtor-subempreiteira, cliente-construtora), com grande dispersão de responsabilidades e pouca integração entre os agentes.

2.1.2 A importância econômico-social do setor da construção civil

De acordo com Silva S. e Silva A. (2004), o conhecimento da dimensão do macrossetor, do ponto de vista econômico, permite determinar a participação de cada um de seus componentes, na geração de renda, emprego e salários, bem como situá-lo no conjunto de atividades produtivas.

Em nível nacional, o setor contribuiu com o crescimento médio real anual do PIB (2,4%), no período de 1995 a 2004, e do PIB *per capita* (0,9%). O resultado do valor adicionado alcançado em 2004 decorreu do desempenho de alguns setores, dentre os quais destaca-se o subsetor da Indústria, “Construção Civil”, com 5,7%.

Além disso, o setor destaca-se como atividade intensiva em mão-de-obra, demandando empregos de baixa qualificação, que atendem às classes menos instruídas e mais carentes da sociedade. Apesar da informalidade, percebe-se, através de dados estatísticos divulgados pelo Ministério do Trabalho, o crescente aumento do número de empregos com carteira assinada.

Outro aspecto da construção civil diz respeito aos inúmeros insumos requeridos pelo segmento, que contribuem significativamente com a geração de riquezas de uma longa e complexa cadeia, incluindo os fornecedores e estendendo-se aos serviços de comercialização, manutenção e exploração das construções, especialmente no setor imobiliário. Em função disso, o setor, no ano de 2004, apresentou um comportamento díspare em suas atividades, ao contrabalançar o desempenho positivo de algumas atividades com o desempenho negativo das demais.

Esta situação pode ser explicada por duas óticas: ao observar a natureza do setor demandante, percebe-se que o setor privado representa mais de 80% da demanda, enquanto o setor público responde por apenas 35% das atividades da construção civil. A justificativa para a falta de investimentos em obras de infraestrutura se deve à falta de recursos orçamentários. Outro fato que ajuda a compreender melhor a dinâmica do setor, relaciona-se com o nível de renda. A procura por empreendimentos de alto padrão e *resorts* turísticos é grande, mas o mesmo panorama não pode ser mostrado para os padrões residenciais de baixo valor, ocasionado pela falta de financiamentos e de ações relacionadas ao governo.

Para a construção civil do Estado do Rio Grande do Norte, o ano de 2004 foi considerado “muito bom”. Segundo Bezerra² (2005), o volume de lançamentos movimentou R\$140 milhões, superando os R\$ 100 milhões previstos, e o saldo de empregos gerados ao longo do ano foram de 12,6%, contra 2,11% em 2003, liderando o índice de crescimento dos empregos formais no país. A maior parte desse resultado é atribuído ao aumento do fluxo de turistas estrangeiros no Estado.

No sentido de corroborar as informações anteriores, procedeu-se a uma pesquisa de campo, em fevereiro de 2006, para verificar o preço de venda do metro quadrado construído, de áreas nobres (com exceção de áreas à beira mar) das principais capitais do nordeste brasileiro. Percebe-se a supervalorização imobiliária no RN, quando comparado com as outras capitais (Quadro 1).

² Presidente do SINDUSCON/RN.

Quadro 1 – Preço de venda do metro quadrado construído

Capital	Preço venda m² construído
Natal/RN	Entre R\$ 2.200,00 e R\$ 2.500,00
Salvador/ BA	Entre R\$ 2.000,00 e R\$ 2.300,00
Recife/PE	Entre R\$ 1.600,00 e R\$ 2.000,00
Fortaleza/CE	Entre R\$ 1.350,00 e R\$ 1.500,00
João Pessoa/PB	Entre R\$ 1.000,00 e R\$ 1.200,00

Fonte: Elaboração própria.

As parcerias criadas pelos governos estadual e federal para a implantação de saneamento básico, de rodovias e da construção da ponte Forte-Redinha, são exemplos de obras que visam incrementar o turismo, além de impulsionar as perspectivas de crescimento do setor da construção civil.

As mudanças relacionadas à política habitacional propostas pelo governo federal também contribuíram para a expansão do segmento. O Estado do Rio Grande do Norte procura, através de programas de investimentos habitacionais provenientes da Caixa Econômica Federal, meios para beneficiar famílias de baixa renda, bem como reduzir o déficit habitacional que atualmente supera 120.000 moradias. Cabe observar que a CEF dobrou o volume de recursos no Estado. Em 2004, os investimentos representavam R\$ 50 milhões, contra a cifra de R\$ 100 milhões em 2005.

2.2 AS ABORDAGENS REFERENTES AO ESTUDO DO CONTROLE GERENCIAL

De acordo com Gomes (1983, apud MARTINEWSKI, 2003), no início do século XX apareceram os primeiros trabalhos relacionados ao controle gerencial, que tratavam especificamente das formas de se exercer o controle compatíveis a todos os tipos de organização. Para Otley et al. (1995, apud MARTINEWSKI, 2003), a contribuição dessas pesquisas despertou a necessidade de se adotar modelos analíticos e orçamentários para controle, ao fazer a junção entre os custos e atividades operacionais, contribuindo desse modo para que a contabilidade de custos tornasse a precursora da contabilidade e do controle gerencial.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002), na projeção dos sistemas de controle em uma organização torna-se essencial considerar alguns aspectos, tais quais: o ambiente, a tecnologia, a estratégia da estrutura organizacional, a cultura e o estilo de administração, pois o processo de controle gerencial é significativamente influenciado pela forma de gerenciamento de quem toma as decisões. Os autores explicam que o estilo gerencial deriva de uma série de fatores, a saber: a idade, formação acadêmica e experiência em uma determinada função, bem como das características de sua personalidade.

Segundo Gomes e Salas (2001), os aspectos que influenciam o processo de controle podem ser classificados de acordo com o enfoque a ser atribuído aos mesmos. Nesse sentido, derivam-se quatro tipos de corrente: ênfase nos aspectos formais, psicossociais, culturais e macrossociais, relacionados ao controle.

De acordo com Gomes e Salas (2001), a concepção de perspectiva formal relaciona-se especificamente com a contabilidade de gestão, considerando-a um instrumento explícito e formalizado que permite o alcance da eficiência e eficácia da organização. Os autores explicam que, apesar das críticas a este enfoque, a maior parte das técnicas administrativas atualmente em uso estão baseadas no enfoque racional de controle.

Na abordagem psicossocial do controle, as contribuições estão baseadas no estudo das pessoas e das possíveis influências no exercício do controle organizacional. "Fundamenta-se na aplicação dos avanços da tecnologia cognitiva para analisar os fatores que afetam a qualidade do comportamento e das decisões individuais à concepção do controle" (GOMES; SALAS, 2001, p.34). As críticas relacionadas a este enfoque dizem respeito à excessiva ênfase nos aspectos cognitivos, provocando, dessa forma, perda de relevância.

A ligação entre a cultura e a contabilidade de gestão começou a ser percebida a partir do final da década de 70. Segundo Gomes e Salas (2001), a cultura pode ser compreendida como um processo de depuração que retrata o meio ambiente, assim como o estabelecimento de premissas de ação e decisões para os indivíduos de determinado grupo cultural, resultantes da combinação com a personalidade.

No que tange ao processo de identificação das culturas organizacionais, Calux (2005) aponta o estudo de Allaire e Firsirotu. Estes autores sugerem a existência de outros sistemas inter-relacionados, entre os quais encontra-se o sistema sociocultural composto pelo funcionamento das estruturas, estratégias,

políticas e práticas gerenciais. Nesse contexto, é notável a abrangência do conceito de cultura organizacional.

Smircich (1983, apud GOMES; SALAS, 2001) expõe que a cultura pode ser vista sob a ótica de diferentes abordagens: há os que a consideram como variável interna, e outros a pesquisam como uma metáfora que nasce da própria organização. Na primeira abordagem, a cultura contribui com a integração da organização, aumentando dessa forma a probabilidade de que o comportamento individual e organizacional se direcione para o alcance das metas ora propostas.

Nesse sentido, a contabilidade de gestão possui seu escopo ampliado, pois além de facilitar o alcance da eficácia organizacional, contribui para a criação de percepções e significados subjetivos que se originam de uma contínua interação social entre os membros da organização. Segundo Gomes e Salas (2001), as limitações em relação a esta corrente relacionam-se com a falta de análise aos aspectos do contexto social.

Quadro 2 – Perspectivas do Controle de Gestão

Perspectiva Formal	Ênfase na contabilidade de gestão
Perspectiva Psicossocial	Ênfase na influência das relações humanas
Perspectiva Cultural	Ênfase na cultura organizacional

Fonte: Elaboração própria.

Foi a partir da década de 80 que a literatura sobre controle de gestão apresentou uma fase de expansão. Nesse período, foram desenvolvidos modelos integrativos, dentre os quais podem ser citados os trabalhos de Anthony, Lorange e Morton, Hofstede e Flamholtz. Alguns desses estudos são apresentados a seguir.

2.2.1 A abordagem de Anthony

Para Otley (1994, apud MARTINEWSKI, 2003), o estudo de Anthony teve uma expressiva contribuição para o termo “controle gerencial” ao estabelecer distinção entre esse com o planejamento estratégico e o controle operacional, exercendo o controle gerencial e fazendo a ligação entre os dois níveis. A formulação das estratégias relaciona-se à determinação dos objetivos e metas de longo prazo, sendo menos sistemática. Enquanto o controle de tarefas refere-se às atividades que permitem que aquelas sejam realizadas de forma imediata, sendo considerada mais sistemática. E o controle gerencial posiciona-se entre os dois.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2002, p.34), o controle gerencial é definido por um “processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”. Nesse sentido, o processo envolve uma série de atividades, tais como: planejar, coordenar, comunicar, decidir e, por fim, influenciar as pessoas a mudarem seus comportamentos. Segundo os autores, o processo, embora sistemático, contribui com a interação entre os membros da organização. Nesse ambiente, a função do controle é conduzir os colaboradores a uma direção que, ao procurarem seus objetivos pessoais, eles ajudem a alcançar as metas propostas pela organização. Contudo, a congruência perfeita entre os objetivos é praticamente impossível de se obter.

Para Martinewski (2003), a inviabilidade da congruência de objetivos pode estar relacionada com a existência de processos informais de origem externa e interna. A cultura da organização pode ser considerada como o mais importante fator

de origem interna, enquanto o aspecto comportamental, presente em uma determinada sociedade na qual a organização pertença (região, localidade ou de um determinado ramo de negócios), refere-se a um significativo fator externo.

Na abordagem de Anthony, embora considere importante a análise dos fatores comportamentais no que tange ao controle, sua obra trata principalmente do desenvolvimento do sistema de controle de gestão a partir de um estudo da estrutura organizacional, especificamente dos centros de responsabilidade e do processo de controle. Para isso, envolve as fases de planejamento, programação, orçamento e avaliação de desempenho, concentrando-se basicamente sob a ótica contábil.

2.2.2 A abordagem de Lorange e Morton

O plano de referência de Lorange e Morton diz respeito à forma como o sistema de controle de gestão contribui com a administração no atingimento de seus objetivos. Isso seria viável através de uma estrutura formalizada que possibilitasse: a) a identificação de variáveis de controle pertinentes; b) o desenvolvimento de bons planos de curto prazo; c) o registro do nível de desempenho dos planos de curto prazo em relação ao conjunto de variáveis de controle; d) o diagnóstico dos desvios.

Segundo Gomes e Salas (2001), essa abordagem centraliza preocupações concernentes às modificações dos sistemas de controle necessárias para retratar a evolução dos padrões organizacionais e complexos, bem como à utilização de variáveis não monetárias e com a ligação entre planejamento, controle e operações. Nesse panorama, a seleção das variáveis depende do impacto causado por

variáveis independentes (estrutura organizacional, pessoal, tecnologia e mudanças ocorridas no contexto social externo).

2.2.3 A abordagem de Hofstede

Para Gomes e Salas (2001), o plano de Hofstede sugere duas propostas de trabalho em relação ao modelo de controle de gestão: a primeira trata de um modelo composto de elementos cibernéticos, mas que não considera a divisão de trabalho entre unidades controladas e controladoras. A idéia central dessa abordagem procura estabelecer controles mais flexíveis, realçando os objetivos dos membros que fazem parte da organização, considerando a possibilidade de congruência. Dessa maneira, concentra-se em variáveis políticas, como: negociação, valores e aspectos julgamentais.

A segunda proposta relaciona-se com um modelo para organizações sem fins lucrativos. Nesse sentido, Gomes e Salas (2001) comentam que o autor estuda os sistemas de controle através da análise da organização em níveis de atividades que possuem a seguinte classificação: (1) ambiguidade quanto aos objetivos; (2) viabilidade da mensuração dos resultados; (3) conhecimento sobre o efeito das intervenções, e (4) recorrência da atividade.

Para Hofstede (1981, apud GOMES; SALAS, 2001), o ponto crítico de avaliação do projeto do sistema de controle relaciona-se com a ambigüidade dos objetivos. Estes, por sua vez, decorrem da existência de conflitos de interesses entre aqueles que possuem uma ligação com a atividade, bem como da falta de

conhecimento no que tange à relação entre meios e fins, na qual a atividade revela o meio, e, por fim, das rápidas mudanças ambientais.

Quanto ao processo de mensuração dos resultados, Hofstede (1981, apud GOMES; SALAS, 2001) explica que o controle de gestão parte do pressuposto que os resultados de uma atividade são identificados e comparados com a meta proposta e as informações passam a ser utilizadas para o redirecionamento dos esforços despendidos na atividade. A questão é que muitas atividades evidenciam resultados vagos em termos qualitativos, não sendo possível medir os resultados, mas tão-somente os recursos alocados à atividade.

De acordo com Gomes e Salas (2001), em se tratando do conhecimento relacionado às intervenções administrativas, a “tecnologia” da atividade necessita ser compreendida pelos administradores, tendo em vista que o sistema parte do pressuposto que os recursos aplicados a uma atividade podem ser redirecionados, se o resultado não alcançar as metas pré-estabelecidas. Por fim, o aspecto que trata da repetição das atividades enseja um “efeito aprendido”, que de forma progressiva facilita o controle.

Nesse contexto, o autor estabelece quatro critérios que ensejarão determinado tipo de controle: o controle rotineiro é próprio para atividades repetitivas, quando os efeitos das intervenções são conhecidos; já o controle técnico é utilizado quando as atividades não são recorrentes; o tipo de controle por tentativa e erro é possível ser estabelecido quando os resultados são mensuráveis, mas as atividades não são repetitivas e não há o conhecimento das intervenções; finalmente, o controle julgamental ou político é recomendado para os casos onde há

ambigüidade dos objetivos e problemas relacionados com a mensuração dos resultados.

2.2.4 A abordagem de Flamholtz

Segundo a abordagem de Flamholtz, o controle de gestão é visto como um processo capaz de influenciar o comportamento das pessoas que fazem parte de uma organização. Sendo assim, a idéia principal desse plano é aumentar o grau de *goal congruence*. Nesse sentido, há uma necessidade de estabelecer critérios que satisfaçam a validade, confiabilidade e relevância comportamental, com o intuito de avaliar a eficácia de um sistema de controle.

Para Drury e McWatters (1998, apud MARTINEWSKI, 2003), o sistema de controle possui uma forte dependência da estratégia selecionada pela organização. O modelo parte do pressuposto que a estratégia, estrutura, controle, incentivos e mensuração de desempenho necessitam de um ajustamento para que sejam efetivos. Dessa maneira, a contabilidade gerencial necessita se adequar às estratégias escolhidas, além de permitir a manutenção das vantagens competitivas.

2.3 ALGUMAS PARTICULARIDADES SOBRE AS VARIÁVEIS SELECIONADAS

Com o intuito de verificar quais as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas do setor da construção civil, busca-se estabelecer algumas suposições que levam a uma melhor compreensão sobre a adoção dessas ferramentas.

Entende-se que a inserção em programas de qualidade estimula a empresa a exercer novos controles. Outra constatação relaciona-se com o porte da empresa, pressupondo que o mesmo impacta a forma de gestão. Por outro lado, a literatura mostra que o comportamento dos gerentes influencia o processo de implementação de estratégias e essas, por sua vez, impactam na forma de gerenciamento e controle das organizações. Levando em consideração que a empresa possui um ciclo de vida, percebe-se ainda mais o importante papel do dirigente em todas as fases, além do que a empresa atingindo maturidade, espera-se da mesma controles gerenciais mais avançados. Finalmente, o fato das empresas atuarem em áreas diferentes, com legislações distintas e percepções de lucratividade sob óticas diversas, são fatores que podem conduzir a empresa a exercer controles diferenciados. Assim sendo, são descritas no tópico seguinte algumas particularidades das variáveis escolhidas.

A primeira variável trata dos programas de melhoria. As empresas buscam paralelamente à certificação resultados reais de qualidade, através de controle dos processos, conhecimento dos custos relacionados à qualidade e das áreas que merecem novos investimentos, do contrário, podem tornar-se menos competitivas. De acordo com Paula e Melhado (2005), o modelo da gestão pela qualidade total conduz o foco aos resultados empresariais, com ênfase para os resultados de clientes e mercado e de desempenho financeiro. Grande parte desses programas foi embasada a partir das normas da série ISO 9000.

A norma, versão 2000, estabelece um conjunto de oito princípios da gestão de qualidade: foco no cliente, liderança, envolvimento das pessoas, abordagem de processo, abordagem sistêmica à administração, melhoria contínua, decisões

tomadas com base em fatos e relacionamentos de mútuo benefício com fornecedores. Essa norma oferece a oportunidade de se analisar por completo o sistema gerencial da empresa, alinhando-se o mais próximo possível com a prática gerencial do dia-a-dia (PAULA; MELHADO, 2005). Ainda os autores, a partir desse contexto citam os três principais enfoques dessa versão: a melhoria contínua; a avaliação da satisfação do cliente; e os indicadores de desempenho.

Mesmo com a evolução da norma, Santos (2003) chama a atenção para o problema de que a norma não foi inicialmente estruturada para atender o segmento da construção, e sim o setor da produção que é seriado. Assim sendo, o autor conclui que o formato da construção civil é diferente dos demais, não garantindo desta maneira um resultado adequado para a qualidade do empreendimento. Em função dessa desagregação, foram surgindo propostas alternativas de sistemas de qualidade, com o intuito de se adequar os requisitos da qualidade para o setor da construção civil.

O PBQP-H, criado em 1991 com a finalidade de difundir novos conceitos de qualidade, gestão e organização da produção, foi instituído pelo governo federal através da Portaria nº 134/98, e no ano de 2000 o seu escopo foi ampliado, ao fazer parte do plano plurianual englobando as áreas de saneamento e infra-estrutura urbana. O programa tem como meta organizar o setor da construção civil em torno de duas questões principais: a melhoria da qualidade do habitat e a modernização produtiva. A busca por estes objetivos engloba várias ações, dentre as quais pode-se destacar a qualificação de construtoras e projetistas, melhoria da qualidade de materiais, formação e requalificação da mão-de-obra.

O Anexo III do PBQP-H estabelece os requisitos do sistema de qualificação de empresas de serviços e obras (SIQ-Construtoras), sendo o mesmo compatível com a norma NBR ISO 9001, versão 2000. A versão SIQ-C adota a abordagem por processo para o desenvolvimento, implementação e melhoria da eficácia do sistema de gestão de qualidade da empresa construtora. Essa abordagem procura identificar, organizar e gerenciar as diferentes atividades desempenhadas na construção de obras, considerando tudo aquilo que é necessário para sua realização, bem como o que é produzido pela mesma e as interações entre elas (Anexo III).

O SIQ-Construtoras possui caráter evolutivo, isto é, as empresas terão o tempo necessário para a implantação evolutiva de seu sistema de gestão de qualidade, estabelecendo níveis de qualificação progressivos (D, C, B e A), segundo os requisitos exigidos em cada estágio. De acordo com Cardoso (2003), a certificação evolutiva traz algumas vantagens, dentre elas destaca-se o amadurecimento do sistema de gestão de qualidade das empresas. Por outro lado, o autor comenta o tamanho das empresas influencia a melhoria interna da organização, como também, a mudança na forma de gestão.

Em se tratando da segunda variável, a literatura mostra a necessidade de se estudar um enfoque diferenciado de gestão para as pequenas e médias empresas, devido ao fato delas possuírem algumas características que as distinguem das de grande porte. Sendo assim, as dificuldades de aplicação de modelos gerenciais podem surgir em decorrência da ausência de metodologias adequadas à sua estrutura organizacional.

De acordo com a Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC), a Indústria da construção é composta essencialmente por micro, pequenas e médias empresas. No Brasil não existe um conceito unívoco para as pequenas e médias empresas, podendo-se identificar pelo menos três critérios quantitativos de classificação das empresas por porte: (1) segundo o número de empregados; (2) segundo a Receita Operacional Bruta Anual (em R\$); (3) segundo o Faturamento Bruto Anual (em R\$) (CBIC, 2003).

Leoni (1991, apud CÊRA; ESCRIVÃO FILHO, 2003), ao comentar sobre a facilidade de coleta dos critérios quantitativos, alerta para outros problemas que decorrem dos diversos tipos de componentes diferentes da atividade empresarial, entre os quais pode-se citar o valor do capital social e o valor do ativo imobilizado. O autor ainda afirma que esses elementos representam óticas diferentes e mostram problemas particulares das empresas.

Por outro lado, os critérios qualitativos expõem um conceito mais apropriado da empresa, pois se encontram sincronizados com o estilo e o perfil da direção, como também com as atitudes dos dirigentes e suas percepções do ambiente externo. Esses critérios levam em conta a tecnologia empregada, a estrutura da organização, o nível de especialização da mão-de-obra, o relacionamento entre administrador e empregados, os tipos de máquinas e ferramentas, e também a utilização de técnicas de administração (CÊRA; ESCRIVÃO FILHO, 2003).

Para Drucker (1981), ao comentar sobre o porte das organizações, explica que o tamanho não modifica a natureza de uma empresa ou os princípios de sua administração, não altera os problemas básicos dos administradores e não afeta a administração do trabalho e do trabalhador, mas afeta a estrutura administrativa,

pois cada tamanho exige um comportamento e uma atitude diferente dos órgãos administrativos.

O desenvolvimento de uma empresa depende de vários fatores (internos e externos) à estrutura organizacional, que impactam de forma positiva ou negativa a competitividade da empresa (TERENCE, 2002). Nesse contexto, a autora comenta que geralmente os fatores internos que influenciam negativamente o processo competitivo relacionam-se com a gestão, tecnologia, estrutura, decisão e flexibilidade. Segundo Pinheiro (1996), as pequenas empresas são afetadas diretamente pela inadequação ou falta de utilização de técnicas gerenciais.

Ainda nessa linha, Batalha e Demori (1990, apud TERENCE, 2002) dividem os fatores internos por áreas (produtiva, financeira, mercadológica e administrativa). No que tange à área financeira, os fatores negativos relacionam-se com as dificuldades na gestão do capital de giro, no controle orçamentário e na análise dos custos; na área administrativa os problemas são ocasionados pelo desconhecimento das técnicas administrativas e das dificuldades relacionadas ao treinamento gerencial. Segura, Sakata e Riccio (2003) corroboram com essa constatação e afirmam que são várias as dificuldades encontradas pelas pequenas empresas, dentre as quais destacam-se: informações financeiras inadequadas, falta de um sistema de controle de custos, mão-de-obra inadequadamente qualificada, e chefias e gerências sem o adequado treinamento.

Benze, Cera e Escrivão Filho (2003), ao tratar das especificidades de gestão das pequenas empresas (contextuais, estruturais e comportamentais), comentam que as características da conduta do administrador da pequena empresa influenciam a sua gestão. Contudo, os autores lembram que é preciso considerar essas

especificidades no conjunto, pois elas se influenciam mutuamente. Segundo Terence (2002), a maioria dos dirigentes de pequenas empresas não possuem conhecimento de técnicas administrativas, agindo, assim, por intuição e com base em experiências passadas.

No que diz respeito a terceira variável, que trata do aspecto comportamental do gestor, Child e Smith (1987, apud BRUNALDI; JUNGLES, 2005) afirmam que as condições objetivas do ambiente não são o único fator para o desenvolvimento de ações estratégicas, mas, primeiramente, o modo como determinados atores (líderes ou coalizões) percebem e interpretam seus ambientes.

De acordo com Brunaldi e Jungles (2005), o comportamento adotado pelos gestores na solução de problemas, no processo da tomada de decisão, como também, na formulação de políticas recebe a influência dos estilos cognitivos. Sendo assim, considera-se que a seleção das estratégias em empresas inseridas num mesmo ambiente competitivo e com objetivos semelhantes são decorrentes das diferenças de estilos cognitivos.

Lantelme et al. (2001, apud COSTA et al., 2005) constatam que muitos problemas relacionados à incorporação da medição sistemática do desempenho relacionam-se ao comportamento de decisão dos gerentes e à cultura da organização.

Em se tratando da quarta variável, Adizes (1990, apud BARRETO, 2003) faz a seguinte classificação quanto ao ciclo de vida das empresas: a concepção, o nascimento, o desenvolvimento, a maturidade, o envelhecimento e a morte. A

atuação do dirigente é essencial em todas as etapas, com destaque às funções do planejamento e controle organizacional na condução das empresas.

Na primeira etapa, a organização busca definir qual o seu campo de ação e o que a torna especial; na fase do nascimento a preocupação do gestor está na produção de resultados, as decisões são extremamente centralizadas e o objetivo da empresa é superar as dificuldades de fluxo de caixa; na etapa do desenvolvimento, a empresa objetiva desenvolver seus sistemas administrativos e institucionaliza a liderança, passando da informalidade para a formalidade. No estágio da maturidade o desafio está na permanência de uma estrutura equilibrada e manutenção do controle. Nessa fase, exige-se do líder uma visão do futuro, tanto individual como gerencial, a fim de evitar o processo de envelhecimento. A etapa do envelhecimento é uma fase anterior à morte. Barretos (2003) chama a atenção de que “envelhecimento” não significa número de anos de existência, mas sim uma etapa marcada pela desconfiança à mudança, pelo medo da inovação e pela inflexibilidade.

Os avanços nos métodos de gestão e a evolução tecnológica são aspectos que buscam exigir dos gestores uma crescente atualização, além do posicionamento adequado frente à concorrência, ter as medidas estratégicas necessárias para manter a operacionalização da empresa são cuidados importantes para garantir a longevidade das empresas (BARRETO, 2003). O autor enfatiza o comprometimento dos gestores em relação a posturas gerenciais diferenciadas, capazes de atender às necessidades inerentes às fases do ciclo de vida das organizações.

A quinta variável refere-se às áreas de atuação. Há necessidade para aqueles que executam obras públicas a obediência à Lei nº 8.666/93, que regulamenta as

licitações. Em se tratando de clientes públicos, estes exercem um papel importante nesse processo, ao definir cada vez mais a certificação setorial como critério compulsório para a seleção de empresas em suas licitações (CARDOSO, 2003). A certificação colabora com a questão sobre a seleção nas licitações públicas pelo “menor preço” ou pela melhor relação “custo/benefício”. Dessa forma, os contratantes públicos passam a dar preferência àquelas empresas que estão engajadas nos programas setoriais de qualidade.

2.4 A CONTABILIDADE GERENCIAL

Definida pelo Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*), a Contabilidade Gerencial trata do processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela gerência das Organizações para planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso adequado dos seus recursos (ATKINSON et al., 2000).

No que diz respeito ao processo evolutivo da contabilidade gerencial, o IFAC (*International Federation of Accountants*) apresenta os quatro estágios, a saber:

- o primeiro estágio compreende o período anterior a 1950; enfatizava a determinação dos custos e do controle financeiro através da utilização de técnicas de contabilidade de custos e orçamento;
- o segundo estágio inicia por volta de 1965; a ênfase estava no fornecimento de informações para o planejamento e controle, por meio da

utilização de técnicas como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade;

- o terceiro estágio aconteceu em torno de 1985; a atenção estava direcionada para a redução de desperdícios dos recursos despendidos nos processos de negócios, obtida através do uso de técnicas de gerenciamento de custo e análise do processo;
- o quarto estágio teve início por volta de 1995; o foco deslocou-se para a criação de valor por meio da utilização efetiva dos recursos e das tecnologias (1998, apud GRZESZESZYN; FERREIRA, 2004).

Foi a partir do século XX, período marcado pela competitividade global e por mudanças revolucionárias na gestão operacional, que as empresas sentiram necessidade de informações gerenciais contábeis diferentes e melhores (ATKINSON et al., 2000). Inevitavelmente, esse processo acarretou profundas mudanças que impactaram os sistemas de controle gerencial. Otley (1994, apud MARTINEWSKI, 2003) cita, dentre as mais relevantes, o aumento da incerteza e o porte das organizações.

De acordo com Guerreiro, Pereira e Lopes (2004, p. 2) afirmam:

As diferenças ocasionadas pelas mudanças no ambiente passam por um novo elenco de valores aceitos pelas pessoas, por inovações nas formas de organização social, pela valorização do conhecimento, pelo fortalecimento do capitalismo, pela desregulamentação de mercados, por novas formas de financiamento das economias, pela intensificação da acumulação de capital, pelas novas estruturas de fluxos dos recursos financeiros, pela intensificação do processo de comunicação decorrente do desenvolvimento tecnológico, etc.

Conseqüentemente, a Contabilidade Gerencial obteve significativo destaque. Sendo assim, a informação gerencial contábil atualmente requerida necessita dar suporte ao processo de alocação de todos os recursos (humanos, físicos e financeiros), além do monitoramento e controle das diversas operações exercidas pelas empresas.

Segundo Martins (2003), a contabilidade moderna preocupa-se em criar sistemas que sejam mais eficientes e eficazes, no intuito de permitir melhorias relacionadas ao gerenciamento da organização de uma forma geral, com ênfase em duas importantes tarefas: controle e decisão.

2.5 O PROCESSO DO CONTROLE GERENCIAL E AS PRÁTICAS GERENCIAIS NO SETOR DA CONSTRUÇÃO CIVIL

2.5.1 O planejamento

Para Anthony e Govindarajan (2002), o planejamento estratégico pode ser definido como sendo um processo no qual são decididos quais os programas a serem adotados, bem como a quantidade de recursos destinada a cada um deles, durante o período de tempo determinado pelas organizações.

Mintzberg e Quinn (2001) comentam sobre o ecletismo na definição de estratégia, e a apresentam da seguinte forma: como plano, estabelece um conjunto de diretrizes a ser seguido; como pretexto, ensina a lidar com as manobras empregadas para obtenção de vantagens; como padrão, insere a idéia de convergência, no sentido de realizar a consistência no comportamento da

organização; como posição, visualiza a empresa no ambiente competitivo, de modo que a mesma continue ativa; e, finalmente, como perspectiva, parte das questões relacionadas às intenções e ao comportamento no contexto coletivo. Assim sendo, parte-se do pressuposto que toda empresa possui uma estratégia e essa pode ser implícita ou explícita.

No que diz respeito às estratégias das empresas do setor da construção civil, Macomber (1989, apud MAUES; SALIM NETO, 2005) afirma que as mesmas tendem a ser mais intuitivas do que deliberadas. Nesse sentido, as empresas do setor da construção civil podem ser caracterizadas por uma estrutura simples. De acordo com Mintzberg e Quinn (2001), essa tipologia de estrutura é muito simples, com pequena hierarquia administrativa e poucas atividades formalizadas, além do uso mínimo de procedimentos de planejamento. A dificuldade para esse tipo organizacional é que os processos operacionais e de tomada de decisões estratégicas, na maior parte das vezes, tornam-se sobrepostos. Como resultado, o processo de administração estratégico possivelmente será incremental, de curto prazo e reativo.

Para Ferraz et al. (1997, apud MAUÉS; SALIM NETO, 2005), ao definirem competitividade comentam do estabelecimento das estratégias concorrenciais, de tal forma, que as mesmas permitam ampliar ou manter, de forma duradoura, uma posição no mercado.

Percebe-se a questão da “intuição” através da conclusão de um estudo de Maués e Salim Neto (2005) sobre o nível de competitividade nas empresas de construção civil. Para os quesitos “Planejamento”, “Controle de Custos” e

“Certificação de Qualidade”, os resultados mostram um conceito de Competitividade Regular e para o quesito “Orçamento”, Competitividade Insuficiente. A pesquisa demonstra a relação direta entre a cultura do setor ao gerenciarem suas obras com o índice de competitividade alcançado pelas mesmas.

Em se tratando da associação de estratégia com contabilidade gerencial, os autores Guilding, Cravens e Tayles (2000, apud GRZESZEZESZYN; FERREIRA, 2004), a partir de alguns parâmetros pesquisados, identificaram 12 práticas de contabilidade gerencial estratégica, dentre as quais destaca-se o custeio da qualidade.

De acordo com Santos (2003), os empresários do setor da construção civil foram forçados, de certa forma, a repensarem os processos produtivos adotados, com o intuito de promoverem ações voltadas à organização e à gestão destes processos para garantir uma maior eficiência. A partir daí, a implantação de programas de qualidade tornou-se imprescindível. Nesse sentido, tratar do custeio da qualidade pode trazer vantagens estratégicas para as empresas, uma vez que os gastos com prevenção podem reverter-se em redução de custos e fidelidade dos clientes.

Um empreendimento para que seja realizado necessita da combinação eficiente de diversos fatores, tais como: o tempo, o custo e os recursos. A alocação desses recursos é possibilitada através de um bom sistema de planejamento e programação (HERNANDES; JUNGLES, 2005).

Em se tratando do planejamento, é importante salientar os tipos existentes: o plano da produção, no qual são definidos o cronograma físico e a programação da

alocação dos recursos; o plano do empreendimento, onde são decididos o prazo da obra, o cronograma financeiro e os padrões de qualidade. Ballard e Howell (1997, apud REICHMANN et al., 1998) observam as confusões freqüentemente observadas entre as tipologias apresentadas.

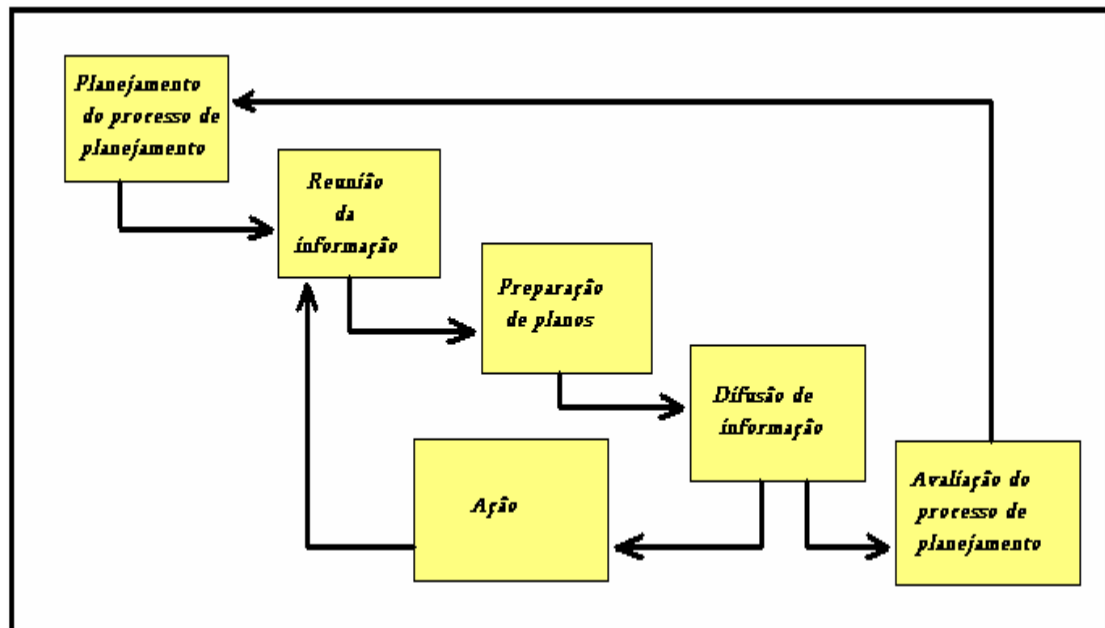
Nessa linha, os autores Laufer e Shapira (1993, apud REICHMANN et al., 1998) enfatizam as distintas funções relacionadas ao planejamento, e as classificam em nove tipos: engenharia e método; organização e contrato; programação; custo e fluxo de caixa; equipamentos; leiaute e logística; métodos de trabalho; alocação de mão-de-obra e alocação de material.

O modelo de planejamento e controle da produção (PCP) é um processo gerencial que tem como objetivo melhorar a eficiência e eficácia da produção. Esse modelo é composto pelas seguintes fases: preparação do processo, coleta de informações, elaboração dos planos, difusão das informações, ação e avaliação do processo (Figura 1). A execução do planejamento acontece em vários níveis, que podem ser descritos da seguinte forma:

- o primeiro planejamento em nível tático ocorre no plano de longo prazo, e tem como resultado o orçamento-mestre da obra, no qual são cobertas todas as etapas de produção do empreendimento;
- o segundo nível de planejamento tático, onde acontece vinculação entre os planos mestre e operacional, ocorre no planejamento de médio prazo (entre 4 e 12 semanas); nessa fase é efetuada a análise e remoção de restrições;
- o planejamento operacional, de curto prazo, tem como objetivo orientar e conduzir a execução da obra. Geralmente é realizado em períodos

semanais, sendo caracterizado pela imputação dos recursos (mão-de-obra, equipamentos e ferramentas) às atividades planejadas no médio prazo (LAUFER ; TUCKER, 1987).

Figura 1: Fases do ciclo de planejamento



Fonte: (LAUFER; TUCKER, 1987).

Na primeira fase do ciclo é definido o tempo entre o planejamento e a ação a ser tomada, bem como o replanejamento e o grau de controle a ser realizado. Na fase seguinte são coletadas as informações necessárias para a execução do planejamento. A preparação dos planos da obra é a etapa que recebe maior atenção. Na fase da divulgação da informação, o responsável deve identificar o receptor, além de ter conhecimento sobre a formatação adequada da informação a ser transmitida. E, por fim, a avaliação de todo o processo relacionado ao planejamento.

Dentre as vantagens alcançadas através do planejamento, Scardoelli et al. (1994, apud HERNANDES; JUNGLES, 2005) destacam: maior segurança por

decisões financeiras e um maior controle das atividades, materiais e mão-de-obra. Os resultados do estudo de Hernandez e Jungles (2005) mostram que a falta de um planejamento formal do processo produtivo acarreta atrasos na conclusão da obra, custos desnecessários e, conseqüentemente, a diminuição do lucro da empresa. Sendo assim, ligar técnicas formais de planejamento ao gerenciamento dos recursos financeiros permite o atingimento às metas estratégicas.

2.5.2 O orçamento

O orçamento destaca-se por ser uma ferramenta de grande valia na condução das atividades das organizações, como também no processo de identificação dos problemas de coordenação. Para Anthony e Govindarajan (2002, p.45), o orçamento operacional é definido como um plano da organização para um período específico, geralmente para um ano. Também pode ser entendido como a “expressão quantitativa das entradas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá os objetivos organizacionais” (ATKINSON et al., 2000, p. 467).

As características relacionadas ao planejamento operacional são as seguintes:

- estimativa do potencial de lucro;
- apresenta-se em termos monetários, e pode ter como base valores não monetários;
- em regra, cobre a periodicidade de um ano;
- traduz-se em um compromisso gerencial;

- o orçamento é aprovado pela autoridade máxima da empresa e as alterações serão exercidas sob condições especiais;
- o desempenho financeiro real é comparado com o orçado, para fins de análise e explicações das variações ocorridas.

A estrutura global do orçamento compreende a formulação do orçamento-mestre, e esse por sua vez é dividido em dois tipos principais: (a) orçamentos operacionais, que incluem atividades de vendas, compras e produção; (b) orçamentos financeiros através dos quais torna-se possível identificar as conseqüências financeiras das atividades anteriormente elencadas (ATKINSON et al., 2000).

De acordo com González (2003, p. 5), o orçamento “é o cálculo do custo da construção, considerando também lucro, benefícios, despesas diretas e indiretas relacionadas com a edificação”. Assim sendo, o autor descreve um orçamento como sendo uma estimativa do custo ou do preço, onde o *custo* é o valor correspondente ao total dos gastos despendidos para a conclusão da obra, e o *preço* representa a margem de lucro adicionada ao custo.

Os tipos de orçamentos utilizados no setor da construção são os seguintes: o paramétrico, para incorporação em condomínio, o detalhado e o operacional. O critério de escolha depende da finalidade a que se destina e da disponibilidade dos dados (GONZÁLEZ, 2003).

O orçamento paramétrico é um orçamento estimado indicado para análise genérica de viabilidade, e que permite de forma rápida a concepção do custo da obra. É bastante utilizado para confecção de anteprojeto e estudos de viabilidade.

No que se refere ao orçamento de obras em condomínio, a ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas), através da NBR 12.721, que trata da avaliação dos custos unitários e preparo de orçamentos de construção para incorporação de edifício em condomínio, é quem define os critérios. Nesse tipo de orçamento é exigido por lei o registro, em cartório de imóveis, das informações relativas ao custo e às especificações dos imóveis em formato padronizado pela norma citada anteriormente. A metodologia utilizada para o estabelecimento do custo da obra baseia-se no emprego do CUB (Custo Unitário Básico), calculados mensalmente pelos sindicatos estaduais da construção civil, com o intuito de obter ponderações de acordo com as características do prédio.

O CUB, criado em dezembro de 1964, através da Lei nº 4.591, é uma “estimativa parcial para o valor do metro quadrado da obra, que reflete a variação mensal dos custos de construção imobiliária com materiais, equipamentos e mão-de-obra” (FURLETTI; TEIXEIRA, 2005).

Para o cálculo do custo unitário básico, são levados em consideração 40 insumos presentes na construção, bem como aluguel de betoneiras e cinco categorias profissionais. Existem alguns itens que não são avaliados na sua formação e que deverão ser levados em conta na determinação dos preços por m² da construção, tais como: elevadores, instalações de ar condicionado, calefação, telefone interno, fogões, aquecedores, *playgrounds*, equipamentos de garagem e contra incêndio, obras complementares de terraplanagem, urbanização, recreação, ajardinamento, ligações de serviços públicos, despesas com instalações, funcionamento e regulamentação do condomínio, além de outros serviços especiais,

impostos e taxas, projeto incluindo despesa com honorários profissionais e materiais de desenho, remuneração da construtora e do incorporador.

O objetivo principal desse indicador é servir de parâmetro no estabelecimento de um valor mínimo para o metro quadrado de construção, como também para reajustes em contratos de obras comuns. O quadro abaixo apresenta, em valores, o CUB Padrão Habitacional das principais capitais nordestinas, de acordo com a metodologia proposta pela NBR 12.721/99 e a Lei nº 4.591/64.

Quadro 3 – Custo unitário básico em fevereiro/2006

Capital	PADRÃO HABITACIONAL							
	UNIDADES COM 2 QUARTOS				UNIDADES COM 3 QUARTOS			
	ALTO ACABAMENTO				ALTO ACABAMENTO			
	Nº Pavimentos	1	4	8	12	1	4	8
Salvador/BA	1.169,87	1.001,10	973,76	957,08	994,18	869,14	844,68	833,68
Recife/PE	1.060,25	880,50	866,15	849,20	894,80	754,20	738,25	725,85
Natal/RN	942,30	808,58	788,97	777,48	815,22	712,11	694,62	986,57
Fortaleza/CE	903,43	768,27	741,09	727,03	769,36	664,41	641,28	631,74
João Pessoa/PB	901,41	761,70	738,45	725,74	772,29	666,76	646,11	636,94

Fonte: SINDUSCONs – RN/BA/CE/PB/PE (adaptado).

O orçamento detalhado ou discriminado é aquele que possui uma relação padronizada dos serviços ou atividades a serem efetuados na obra, contendo as respectivas quantidades e preços. É o mais utilizado na construção civil. Obtêm-se os preços unitários dos serviços, a partir da composição dos custos baseados em fórmulas empíricas de preço. Entretanto, há a necessidade de ajustes através da apropriação dos custos efetivos, em função da variabilidade. Isso ocorre à medida

que acontece a medição dos materiais e dos equipamentos empregados, como também dos tempos dedicados pelos operários em cada tarefa. Acrescentam-se outras despesas relacionadas direta ou indiretamente com a obra. O BDI (Benefícios e Despesas Indiretas) é o percentual que corresponde às despesas indiretas e ao lucro, aplicadas ao custo direto de um empreendimento. Essa taxa busca adicionar o lucro almejado e considerar todos os gastos não relacionados no orçamento; geralmente representa uma taxa percentual que varia entre 5 e 12% do faturamento (DIAS, 2002).

O orçamento operacional contempla instruções relacionadas à execução da obra, bem como as adaptações do orçamento que serviu de base para a tomada de decisão.

No que tange ao processo de gestão de custos, Marchesan (2001, apud KERN; FORMOSO, 2004) constata deficiências que se originam na orçamentação, pois são empregadas composições de custos que, na maioria das vezes, são arbitrárias. Outro fato, observado pelo autor, diz respeito à falta de integração dos diversos setores quanto à consideração dos custos do empreendimento. Cada setor trabalha de forma isolada e, sendo assim, desconsidera em seus planejamentos o fluxo de caixa realizado pelo setor financeiro. Anthony e Govindarajan (2002) comentam a importância da demonstração do fluxo de caixa orçado para o planejamento financeiro, pois, ao mostrar as entradas e saídas de recursos, contribui-se com o plano das fontes de crédito e financiamentos de curto prazo.

2.5.3 A avaliação do desempenho

Foi a partir da década de 80 que o processo de avaliação de desempenho teve seu início. Os primeiros indicadores eram voltados ao controle financeiro, tais como: retorno sobre o investimento, orçamento operacional e de caixa. Anterior a essa década, observou-se que as medidas eram usadas para verificar a eficiência técnica, e em função disso relacionavam-se ao desempenho financeiro e a produtividade física (GHALAYNI et al., 1997). No final dessa década é que surgiu um interesse por novas medidas, a saber: lucro econômico, satisfação do cliente, satisfação dos empregados, performance operacional interna, capital de giro e ativo intangível (KALD; NILSSON, 2000).

Diante de uma série de mudanças observadas, como clientes mais exigentes e produtos com maior qualidade, os gestores começaram a perceber que as medidas financeiras não eram suficientes para a administração das organizações. Maskell (1991) descreve a inadequação dessas medidas utilizadas no modelo tradicional da contabilidade. Neely (1999) explica que devido ao aumento da competitividade, houve mudanças nas estratégias competitivas, e algumas empresas desviaram a atenção em relação à competição de custos para a necessidade de formar estratégias competitivas para diferenciação, flexibilidade e inovação. O efeito dessas mudanças refletiu nos sistemas de indicadores de desempenho, e, em função disso, as empresas começaram a introduzir medidas quantitativas e qualitativas para avaliar seus desempenhos.

De acordo com Neely et al. (1996), a medição de desempenho pode ser entendida como o processo de quantificar a eficiência e a eficácia das ações

adotadas pelas empresas. Sendo assim, o processo de medição de desempenho estabelece uma conexão entre planejamento e controle, no intuito de identificar a sintonia entre objetivos e estratégias com as ações desenvolvidas pelos membros objetivando o alcance das metas (ATKINSON et al., 2000). Miranda e Silva (2002) afirmam que esse processo consiste num conjunto de indicadores e relatórios que permitem avaliar como a empresa está indo.

Em relação ao processo de medição, Miranda et al. (2002) afirmam que o mesmo deve ser capaz de responder às seguintes questões: Por que medir? O que medir? Como medir?

Ainda nessa linha, os autores afirmam que as ações implementadas pelas empresas necessitam de um acompanhamento, no sentido de verificar se estão de acordo com os objetivos estabelecidos e quais as medidas a serem adotadas para eventuais correções. As razões para as empresas investirem em sistemas de medição de desempenho são as seguintes:

- a) controlar as atividades operacionais das empresas; b) alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários; c) controlar o planejamento; d) criar, implementar e conduzir estratégias competitivas; e) identificar problemas que necessitam intervenção dos gestores; f) verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

Uma das principais dificuldades na medição de desempenho das empresas diz respeito àquilo que se quer medir. Torna-se necessário definir quais os atributos importantes dessa medição e compará-los com características que julgamos relevantes em relação a um objetivo que definimos (MIRANDA et al., 2002). E, por fim, é preciso definir o conjunto de indicadores que irão operacionalizar o sistema descrito anteriormente.

O papel dos sistemas de medição de desempenho no processo de gestão anteriormente era voltado à contabilidade das organizações, atualmente, encontra-se como parte integrante da implementação da estratégia e da avaliação de desempenho (COSTA, 2003). Portanto, essa avaliação faz parte do gerenciamento, servindo de apoio ao planejamento, correção de problemas, tomada de decisão, bem como à melhoria, controle e motivação (FORMOSO; OLIVEIRA; LANTELME, 2000).

No Brasil, em decorrência da implantação e certificação de gestão de qualidade, observa-se um crescimento expressivo de empresas construtoras na busca por sistemas de medição de desempenho (COSTA; CORDEIRO; FORMOSO, 2003). Dessa maneira, esse processo impulsiona o setor da construção à adoção de estratégias de melhoria de qualidade e produtividade.

Para Lantelme (1994), a avaliação do nível de competitividade da empresa é alcançada através da medição do desempenho, além da obtenção de informações necessárias para manutenção de sua melhoria. Desse modo, as medidas sofrem modificações com o passar do tempo no intuito de atender às necessidades de informação da empresa frente às imposições do ambiente e ao desenvolvimento de novas estratégias (LANTELME, 1994).

A literatura sobre medição de desempenho apresenta algumas classificações para os indicadores. Grande parte dessas medidas é determinada em função do processo ou dos produtos e dos níveis de controle e avaliação existentes (1991, TIRONI et al., apud LANTELME, 1994). Dessa forma, os indicadores podem ser

classificados da seguinte maneira: (a) segundo a finalidade da informação; (b) segundo os níveis de agregação; (c) segundo a referência.

De acordo com a finalidade da informação, as medições se classificam em quatro tipos (SKIN; TUTTLE, 1993):

- (a) visibilidade = busca identificar pontos fortes e fracos com o objetivo de propor melhorias;
- (b) controle = controla a variação do desempenho em relação a padrões preestabelecidos;
- (c) melhoria = mostra o desempenho em relação às metas estabelecidas;
- (d) motivação = envolve as pessoas no processo de melhoria contínua, oferecendo um retorno quanto ao próprio desempenho.

Para Latelme (1994), os indicadores, segundo os níveis de agregação, classificam-se em:

- a) Indicadores de Desempenhos Específicos: estão relacionados com as estratégias e as atividades específicas das empresas. As informações disponibilizadas são úteis para o planejamento, controle e melhoria; subdividem-se em indicadores de desempenho gerencial e operacional;
- b) Indicadores de Desempenhos Globais: mostram o desempenho da empresa em relação ao ambiente no qual a mesma encontra-se inserida. São identificados dois níveis de agregação: indicadores de desempenho da empresa e do setor.

No que diz respeito à referência do indicador, as medidas podem estar ligadas tanto ao processo como as suas causas. Hronec (1993, apud LANTELME, 1994) apresenta dois tipos de medidas: (a) medidas de processo, que permitem a previsão e solução de problemas e (b) medidas de *output*, que descrevem os resultados do processo.

Entre os indicadores de qualidade e produtividade, a diferença reside no fato de que as medidas de qualidade tratam da eficácia da empresa em atender às necessidades dos clientes, enquanto que as medidas de produtividade relacionam-se com a eficiência dos processos na obtenção dos resultados esperados (LANTELME, 1994). A autora enfatiza que não cabem distinções rígidas entre esses indicadores, ao se adotar um conceito mais amplo de qualidade.

Percebe-se que a diferença entre as classificações refere-se, basicamente, aos usuários das informações, evidenciando que existem diversos ângulos de visão para as mesmas medidas.

Em relação à aplicabilidade desses conceitos no setor da construção civil, observa-se que o uso dos indicadores não constituiu uma prática sistemática nessas empresas. A ausência de indicadores apropriados tem sido apontada como uma das dificuldades para avaliação do seu desempenho e para elevar o nível de competitividade do setor (LANTELME, 1994). Segundo Costa (2003), outras dificuldades relacionam-se com a falta de explicitação da estratégia da empresa, além das informações disponíveis não serem usadas no processo de tomada de decisão e melhoria de desempenho.

Outros estudos relacionados à concepção, implementação e uso de sistemas de indicadores em empresas do setor da construção civil corroboram e complementam a citação acima, ao constatarem a necessidade do entendimento da estratégia, da identificação dos resultados que precisam ser controlados e monitorados, do esclarecimento entre o que vai ser medido e a finalidade do

indicador e do desenvolvimento de mecanismos que possibilitam a avaliação e controle do sistema de indicadores.

Em função das dificuldades apontadas quanto à incorporação da medição sistemática dos indicadores ao processo de decisão das empresas de construção civil, o setor sentiu necessidade de utilizar outros mecanismos, dentre os quais destaca-se o *benchmarking*. Esse processo pode ser entendido como um método de gestão que objetiva identificar e incorporar as melhores práticas, em um ambiente constantemente evolutivo. Para Costa et al. (2005) pode ser entendido como um método sistemático e contínuo de averiguação do desempenho de processos ou produtos, comparando-os com aqueles identificados às melhores práticas.

Diante desse contexto, o NORIE/UFRGS iniciou, em 2003, um projeto chamado SISIND-NET (Sistemas de Indicadores On Line), cujo objetivo é o desenvolvimento e a implantação de um sistema de indicadores *benchmarking* para a indústria da construção, além da criação, em 2004, do clube do *benchmarking*. Dentre os critérios definidos para a seleção dos indicadores, destacam-se: utilização prévia pelas empresas, possibilidade de comparação interna e externa, indicadores genéricos que admitem o emprego em diferentes contextos de empreendimentos e um conjunto de indicadores de resultado e de processo. O sistema é composto por 6 categorias: produção, clientes, vendas, fornecedores, qualidade e pessoas que podem ser observadas no quadro abaixo.

Quadro 4 – Sistema de indicadores para *benchmarking*

INDICADOR		FÓRMULA DE CÁLCULO	
PRODUÇÃO	Desvio do Custo da Obra	$(\text{Custo Real} - \text{Custos Orçado}) / \text{Custo Orçado} \times 100$	
	Desvio do Prazo da Obra	$(\text{Prazo Real} - \text{Prazo Previsto}) / \text{Prazo previsto} \times 100$	
	Percentual de Planos Concluídos	$(\text{N}^\circ \text{ de Pacotes de Trabalho} / \text{N}^\circ \text{ pacotes Planejados}) \times 100$	
	Índices de Boas Práticas de Canteiro de Obras	$(\text{Somatório dos Pontos Obtidos} / \text{Total de Itens Avaliados}) \times 10$	
	Taxa de Frequência de Acidentes	$(\text{N}^\circ \text{ de acidentes ocorridos no mês com afastamento de um dia} / \text{N}^\circ \text{ de horas trabalhadas por todos os funcionários da empresa no mês})$	
CLIENTE	Índice de Satisfação do Cliente usuário	$(\text{Somatório de notas de um conjunto de itens com notas de 0 a 10} / \text{Total do conjunto de itens})$	
	Índice de Satisfação do Cliente Contratante	$(\text{Somatório de notas de um conjunto de itens com notas de 0 a 10} / \text{Total do conjunto de itens})$	
VENDAS	Velocidade de Vendas	$(\text{N}^\circ \text{ de unidades vendidas} / \text{N}^\circ \text{ de unidades a venda}) \times 100$	
	Índice de Contratação	$(\text{N}^\circ \text{ obras ganhas} / \text{N}^\circ \text{ obras propostas}) \times 100$	$(\text{valor dos contratos} / \text{Valor total orçado}) \times 100$
FORNECEDORES	Avaliação de Fornecedores de Serviço	$(\text{Somatório de notas de um conjunto de itens com notas de 0 a 10} / \text{total do conjunto de itens})$	
	Avaliação de Fornecedores de Materiais	$(\text{Somatório de notas de um conjunto de itens com notas de 0 a 10} / \text{total do conjunto de itens})$	
	Avaliação de Fornecedores de Projetos	$(\text{Somatório de notas de um conjunto de itens com notas de 0 a 10} / \text{total do conjunto de itens})$	
QUALIDADE	Número de Não-Conformidades em Auditorias	Nº de não-conformidades encontradas em auditorias internas	
		Nº de não-conformidades encontradas em auditorias externas	
	Índice Não-Conformidade na Entrega do Imóvel	$(\text{N}^\circ \text{ de não-conformidade} / \text{N}^\circ \text{ de verificações}) \times 100$	
PESSOAS	Índice de Satisfação do Cliente Interno nas Obras	$(\text{Somatório de notas de um conjunto de itens com notas de 0 a 10} / \text{total do conjunto de itens})$	
	Índice de Satisfação do Cliente Interno na Sede	$(\text{Somatório de notas de um conjunto de itens com notas de 0 a 10} / \text{total do conjunto de itens})$	
	Índice de Treinamento	$(\text{N}^\circ \text{ total de horas de treinamento} / \text{Efetivo médio})$	
	Percentual dos Funcionários Treinados	$(\text{N}^\circ \text{ de funcionários treinados} / \text{Efetivo médio}) \times 100$	

Fonte: COSTA et al. (2005).

Os resultados de um estudo feito por Costa et al. (2005) confirmam que a aplicação de *benchmarking* oferece um atendimento mais adequado às exigências do cliente usuário, melhor estabelecimento de metas, determinação de medidas reais de desempenho, assim como a obtenção de vantagens competitivas com a conscientização da necessidade de melhores práticas para o setor da construção civil.

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p.12), o processo de construção de um *balanced scorecard* (BSC) “esclarece os objetivos estratégicos e identifica um pequeno número de vetores críticos que determinam os objetivos estratégicos”. Para Calux (2005), o BSC foi desenhado com o intuito de auxiliar a direção das empresas no alinhamento, comunicação e entendimento do progresso das estratégias.

O BSC conserva as medidas financeiras tradicionais e integra outras medidas de desempenho focadas nos clientes, nas operações internas e no aprendizado e crescimento. Mesmo que o foco de cada perspectiva seja diferente, existe uma relação de causalidade que liga as quatro perspectivas.

Avaliar o desempenho das empresas é de fundamental importância, uma vez que é, mediante essa avaliação, que os gestores poderão medir a eficiência e a eficácia em todos os níveis da Organização. É também importante ressaltar que a escolha das métricas deve estar ligada aos objetivos estratégicos da empresa, permitindo a todos os níveis hierárquicos da empresa avaliar o progresso das metas preestabelecidas.

3 METODOLOGIA

3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A ciência tem como objetivo fundamental chegar à veracidade dos fatos, utilizando para tanto critérios de verificabilidade, o que contribui para que o conhecimento científico seja distinto dos demais (GIL, 1999).

Neste trabalho esta busca se efetivará através de estudo empírico-analítico que, de acordo com Martins (2002, p. 34), trata-se de uma abordagem que apresenta em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos. Privilegia estudos práticos. Sua proposta tem caráter técnico, restaurador e incrementalista. Caracteriza-se pela forte preocupação com a relação causal entre variáveis. A validação da prova científica é buscada mediante testes dos instrumentos, graus de significância e sistematização das definições operacionais.

De acordo com Silva A. (2003), existem três fases em que se realiza a indução: a primeira relaciona-se com as observações dos fenômenos, a segunda diz respeito à descoberta da relação entre eles e a terceira é onde acontece a generalização da relação.

O desenvolvimento do método científico acontece através da pesquisa, entendida “como um processo de investigação que implica identificar o conhecimento que se deseja buscar e suas implicações de modo absoluto” (SILVA A., 2003, p. 38).

Esta pesquisa tem caráter descritivo e desenvolveu-se com o intuito de contribuir pela formação de uma visão generalizada acerca do objeto de estudo (Cf. GIL, 1999).

O estudo se desenvolveu a partir da pesquisa bibliográfica e do estudo de campo. Lakatos e Marconi (2002) consideram a pesquisa bibliográfica uma coletânea de trabalhos já realizados, capazes de fornecer dados atuais e relevantes sobre o tema. Para Trujillo (apud LAKATOS; MARCONI, 2002, p. 71), o objetivo deste tipo de pesquisa é permitir ao cientista “reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações”.

Baseado na pesquisa bibliográfica foi elaborado um questionário, não identificado, com perguntas abertas e fechadas, que visam responder o problema de pesquisa exposto no capítulo 1. Nesse sentido, Gil (1999, p.129) afirma que “construir um questionário consiste em traduzir os objetivos da pesquisa em questões específicas”. Sendo assim, a essência da pesquisa está no questionário, pois as respostas às questões formuladas esclarecerão o problema da pesquisa.

Dessa forma, inicialmente realizou-se um levantamento bibliográfico. Após essa etapa, procedeu-se à coleta dos dados da pesquisa de campo, por meio de um questionário, cuja construção concentra-se em pesquisas bibliográficas e na identificação das práticas de controle gerencial, conforme a abordagem de Anthony, descrita no item 2.2.1. Com efeito, obtiveram-se os subsídios necessários para a realização desta investigação. Depois da coleta de dados, procedeu-se à análise dos resultados.

3.2 QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

O questionário da pesquisa, apresentado no apêndice, foi elaborado tomando-se como base os estudos realizados na literatura especializada, em práticas de contabilidade gerencial.

A revisão bibliográfica, realizada para desenvolver o questionário, envolveu livros, dissertações e teses, artigos de periódicos científicos, tais como: Revista Ambiente Construído; Boletim e Textos Técnicos do Departamento de Engenharia de Construção Civil da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo; Revista Conjuntura da Construção, publicada pelo SINDUSCON-SP e FGV; consultas via Internet e sistemas de buscas disponíveis na Universidade Federal do Rio Grande do Norte (PROQUEST, CAPES e similares). As informações obtidas nessas fontes constituíram os subsídios necessários à elaboração do questionário, o qual deu suporte à realização desta investigação.

O questionário foi dividido em cinco grupos de questões:

- **Dados do entrevistado:** são descritas, nesta seção, algumas propriedades que dizem respeito aos respondentes, e quatro aspectos foram investigados: cargo; grau de instrução; tempo de experiência no ramo de atividade estudado e seu estilo de gerenciamento para tomada de decisão.
- **Dados da empresa:** nesta seção, apresentam-se as características das empresas participantes da pesquisa, sendo investigados, portanto, os seguintes aspectos: o total de funcionários, o tempo de sua existência, a inserção em programas de qualidade, a área de atuação e o tipo de obra.

- **Dados relacionados ao planejamento estratégico:** nesta parte, são apresentados alguns itens relacionados ao planejamento das empresas pesquisadas, investigando-se, pois, os seguintes aspectos: quais as áreas de realização de planejamentos estratégico e operacional; a identificação das pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias; a realização de encontros com os gerentes e colaboradores para apresentação das diretrizes da empresa.
- **Dados pertinentes às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotadas:** apresentam-se os resultados relacionados com as questões ligadas às práticas de contabilidade gerencial e financeira da empresa. Foram pesquisados os seguintes pontos de vista: elaboração de orçamento, bem como a identificação das pessoas envolvidas no processo de aprovação do mesmo; tipos de orçamentos; percentual de atingimento das metas orçamentárias; relatórios financeiros e gerenciais utilizados pela empresa; utilização das informações contábeis e custos.
- **Dados pertinentes à medição de desempenho da empresa:** nessa parte da pesquisa apresentam-se os resultados da investigação ligada aos aspectos relativos à medição de desempenho das empresas respondentes. Os itens pesquisados foram: a existência ou não de medição sistemática do desempenho organizacional; quais as medidas de desempenho avaliadas pela empresa; quais os indicadores de desempenho utilizados; quais as análises efetuadas para a avaliação dos resultados; qual a periodicidade da avaliação dos resultados da mesma; quais as possíveis dificuldades encontradas no desenvolvimento e utilização do sistema de medição de

desempenho; como se encontra o desempenho percebido pela empresa e quais os planos para o futuro.

3.3 POPULAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

Para a realização deste estudo, optou-se por definir uma amostra selecionada de forma intencional, ou seja, acredita-se que empresas com maior volume de obras e adequada estrutura física/administrativa possuem melhores condições de responder às indagações propostas pelo presente trabalho. Nesse sentido, Gil (2002) destaca que a aplicação da intencionalidade torna uma pesquisa mais rica em termos qualitativos, mostrando-se mais adequada para a obtenção dos dados.

O universo da pesquisa é composto de 90 empresas de construção civil da cidade do Natal, cadastradas no SINDUSCON/RN. Foram selecionadas 42 empresas do setor. Dessas, 33 aceitaram o convite para participar da pesquisa. Os questionários, em sua maioria, foram aplicados com a presença do pesquisador, que visitava as empresas e procurava pelo gestor ou responsável pelas mesmas.

A primeira versão do questionário foi aplicada em duas empresas, a título de pré-teste, com o intuito de verificar a clareza das questões, a existência de perguntas desnecessárias e, principalmente, receber sugestões para melhorá-lo.

3.4 TRATAMENTO ESTATÍSTICO

Inicialmente, o tratamento estatístico adotado foi a análise descritiva dos dados. Foram utilizadas as medidas de posição (média, moda e mediana), dispersão (desvio-padrão) e comparação de frequências (proporção e porcentagem). Em seguida, foram aplicados dois testes de hipóteses não-paramétricos: o Teste Exato de Fisher para as questões que recaem numa tabela de contingência 2x2 e o Teste Qui-Quadrado para as demais questões.

De acordo com Siegel (1975, p.106), o teste exato de Fisher “constitui-se numa técnica não-paramétrica utilizada para analisar dados quando o tamanho das duas amostras independentes é pequeno”. A prova determina se os dois grupos diferem na proporção em que se enquadram nas duas classificações. Segundo o mesmo autor (1975), o Teste Qui-Quadrado pode ser aplicado para determinar a significância de diferenças entre grupos independentes, podendo a mensuração ser até mesmo em escala nominal ou classificadora, que é o caso da maioria das variáveis da pesquisa.

Siegel (1975, p.124) faz as seguintes recomendações relacionadas à escolha do teste não-paramétrico, quando se emprega a tabela 2x2:

- quando $N > 40$ (N representa o número de observações), usar o Teste Qui-Quadrado com a correção de continuidade (correção de Yates);
- quando $20 \leq N \leq 40$, o Teste Qui-Quadrado pode ser aplicado, desde que nenhuma das frequências esperadas seja inferior a 5. Se a menor

freqüência esperada for inferior a 5, recomenda-se utilizar o Teste Exato de Fisher;

- quando $N < 20$, utilizar o Teste Exato de Fisher em qualquer caso.

De acordo com Siegel (1975), o primeiro passo no processo de tomada de decisão é a definição da hipótese de nulidade (H_0). Embora H_0 expresse a hipótese de que não haja diferenças, formulada com o propósito de ser rejeitada, no caso específico de correlações, ela se inverte.

Sendo assim, Siegel (1975) esclarece que, para rejeitar a hipótese nula, é usual a adoção de um nível de significância de 0,05 ou 0,01, embora possam ser utilizados outros valores. Nos testes realizados neste estudo, são aceitos apenas os níveis de significância inferiores a 0,05.

Para realizar a análise descritiva e os testes de hipótese, empregou-se o software *Statistical Package for the Social Science* – SPSS, versão 12.0.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo evidencia os resultados obtidos na pesquisa e apresenta a análise das hipóteses definidas no primeiro capítulo.

4.1 RESULTADOS DESCRITIVOS

Inicialmente, expõem-se os resultados da análise descritiva, obtidos na aplicação do questionário de pesquisa, de acordo com a divisão dos grupos de questões estabelecidos.

4.1.1 Caracterização do entrevistado

Em relação aos entrevistados foram investigadas algumas características referentes à formação profissional e ao estilo de gerenciamento.

Do total dos respondentes, 38,7% exercem o cargo de diretor-presidente da empresa; 22,6% de diretores técnicos, 16,1% de diretores administrativo-financeiros. Na categoria “Outros” (22,6%), estão os gerentes, os coordenadores de obras, os supervisores técnicos e os orçamentistas (Tabela 4.1).

Tabela 4.1: Cargo dos respondentes

Cargo	Freqüência	%	% Acumulado
Diretor-Presidente	12	38,7	38,7
Diretor Técnico	07	22,6	61,3
Diretor Adm-Financeiro	05	16,1	77,4
Outros	07	22,6	100,0
Total	31	100,0	

Com relação à formação dos pesquisados, a investigação revela que 87,1% dos respondentes são graduados, em sua maioria, em engenharia civil, enquanto 9,7% não possuem nível superior completo e 3,2% se encontram no nível técnico (ver Tabela 4.2).

Tabela 4.2: Formação dos respondentes

Formação	Freqüência	%	% Acumulado
Superior Completo	27	87,1	87,1
Superior Incompleto	3	9,7	96,8
Outros	1	3,2	100,0
Total	31	100,0	

Quanto ao tempo de experiência dos respondentes, no setor da construção civil, a pesquisa verificou que 22,6% dos entrevistados atuam há no máximo 10 anos, enquanto 41,9% dos pesquisados exercem atividade no ramo de 10 até 20 anos. Acima de 20 anos, a experiência é declarada por 35,5% dos entrevistados. Os respondentes atuam, em média, 18,39 anos. Esse dado é corroborado pela estatística descritiva (Tabela 4.3).

Tabela 4.3: Tempo de experiência no ramo da atividade

Tempo de Atuação	Freqüência	%	% Acumulado
Até 10 anos	7	22,6	22,6
Acima de 10 até 20 anos	13	41,9	64,5
Acima de 20 até 30 anos	8	25,8	90,3
Acima de 30 anos	3	9,7	100,0
Total	31	100	
Análise Descritiva			
Média	18,39		
Mediana	19		
Moda	20		
Desvio Padrão	9,42		
Mínimo	3		
Máximo	38		

De acordo com Mintzberg e Quinn (2001), a pessoa quando assume um cargo administrativo traz consigo um conjunto de valores decorrentes da experiência, como também um conjunto de habilidades e competências que revelam seus conhecimentos; esses, por sua vez, podem ser convertidos em modelos mentais. Juntas, todas essas características decidem o estilo de gerenciamento do gestor.

Quanto ao estilo de gerenciamento para a tomada de decisão, a pesquisa indica que 29% dos respondentes gerenciam com base na intuição, enquanto a maioria (71%) toma decisão com base em relatórios e indicadores (Tabela 4.4).

Tabela 4.4: Base para tomada de decisão

	Freqüência	%	% Acumulado
Gerencia com base na intuição	9	29,0	29,0
Gerencia com base em relatórios e indicadores	22	71,0	100,0
Total	31	100,0	

Em relação à delegação de responsabilidades, a pesquisa revela que 38,7% dos entrevistados concentram as decisões, enquanto 61,3% delegam suas atribuições (Tabela 4.5).

Tabela 4.5: Estilo gerencial

	Freqüência	%	% Acumulado
Concentra as decisões	12	38,7	38,7
Delega bastante as decisões	19	61,3	100,0
Total	31	100,0	

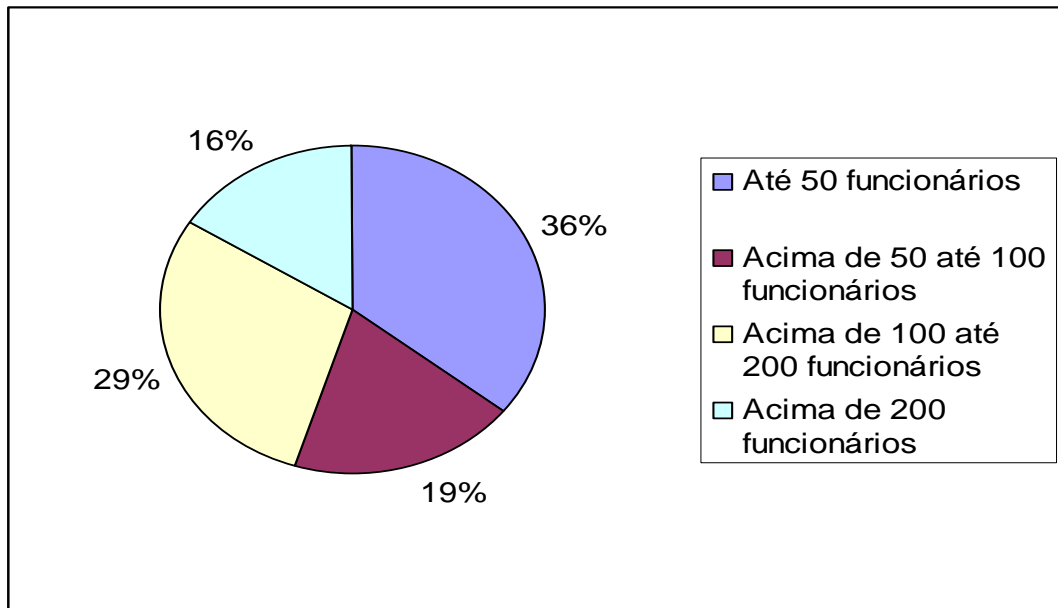
4.1.2 Caracterização da empresa

Neste grupo de questões, são descritas as características das empresas do setor da construção civil participantes da pesquisa. Foram investigados, portanto, os seguintes aspectos: o número de funcionários, o tempo de existência, a inserção em programas de qualidade, a área de atuação e o tipo de obra.

Quanto ao número de funcionários que integram o quadro das empresas, a pesquisa revelou que 35,5% das mesmas dispõem, no máximo, de até 50 pessoas em seu quadro funcional. Aquelas que possuem acima de 100 até 200 funcionários representam 29,0%; seguidas das que detêm mais de 50 até o limite de 100 funcionários (19,4%). Em quarto lugar, com 16,1%, encontram-se as empresas que possuem mais de 200 funcionários (Tabela 4.6).

Tabela 4.6: Total de funcionários

	Freqüência	%	% Acumulado
Até 50 funcionários	11	35,5	35,5
Acima de 50 até 100 funcionários	6	19,4	54,8
Acima de 100 até 200 funcionários	9	29,0	83,9
Acima de 200 funcionários	5	16,1	100,0
Total	31	100,0	

Gráfico 1: Total de funcionários

Observa-se que o número de funcionários das empresas de construção civil possui relação direta com o tamanho e complexidade das obras executadas. Assim sendo, torna-se inviável utilizar esse número como fator determinante do tamanho da entidade.

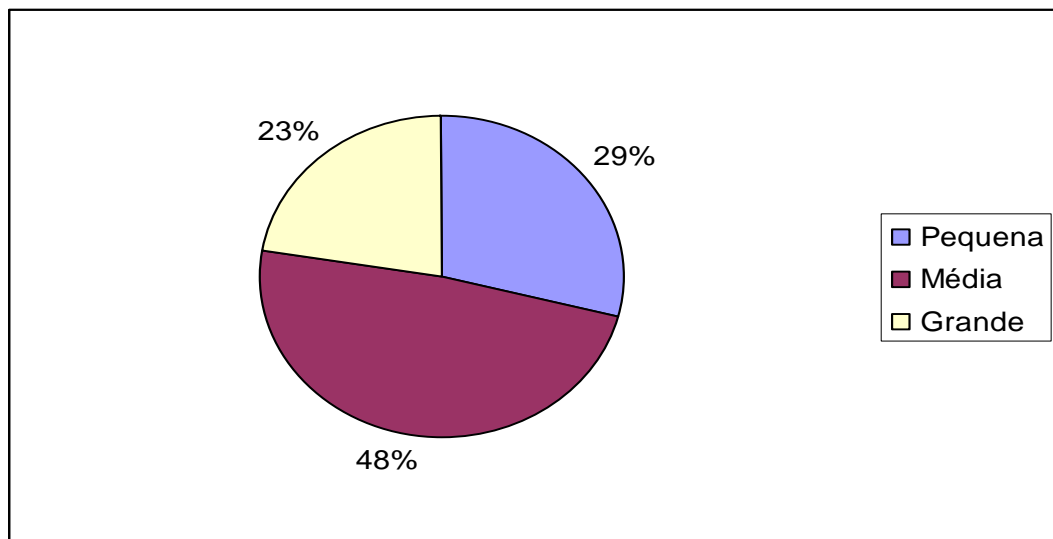
Em se tratando do porte das empresas do setor, decidiu-se, portanto, subdividi-las em pequena, média e grande, remetendo-se à classificação obtida através do SINDUSCON/RN. O critério utilizado pelo mesmo baseia-se no volume do capital aplicado nas empresas pesquisadas. Além da informação fornecida pelo sindicato, cumpre ressaltar que essa subdivisão foi corroborada pelas observações captadas pela entrevistadora durante a pesquisa, como também na magnitude das obras em andamento de cada empresa analisada.

Dessa forma, a investigação constata que 48,4% das empresas pesquisadas foram classificadas como de médio porte, 22,6% de grande porte e 29% de pequeno porte (Tabela 4.7).

Tabela 4.7: Porte da empresa

	Freqüência	%	% Acumulado
Pequena	9	29,0	29,0
Média	15	48,4	77,4
Grande	7	22,6	100,0
Total	31	100	

Gráfico 2: Porte da empresa

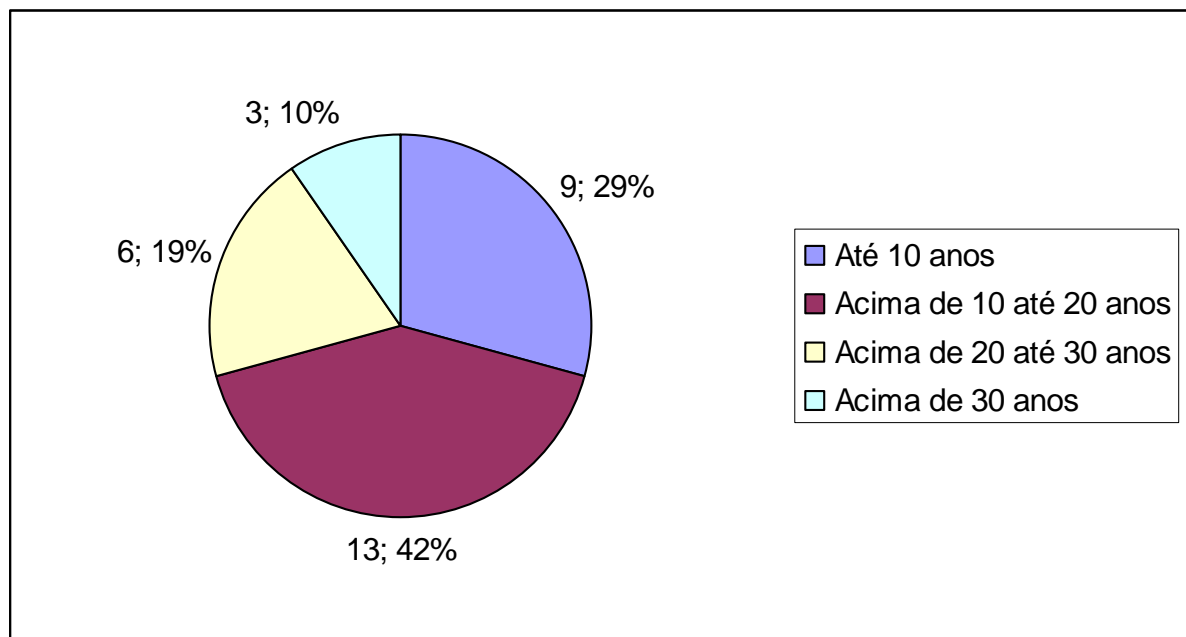


Em relação ao tempo de existência das empresas analisadas, a pesquisa apresenta que a maioria delas (71,0%) existe num período compreendido entre seis e 20 anos, embora a mais antiga já esteja atuando há 57 anos. Em média, as empresas possuem 16,71 anos, e o desvio padrão é muito grande, de 11, quase a média das mesmas (Tabela 4.8).

Tabela 4.8: Tempo de funcionamento da empresa

	Freqüência	%	% Acumulado
Até 10 anos	9	29,0	29,0
Acima de 10 até 20 anos	13	41,9	71,0
Acima de 20 até 30 anos	6	19,4	90,3
Acima de 30 anos	3	9,7	100,0
Total	31	100,0	
Análise Descritiva			
Média			16,71
Mediana			15
Moda			12
Desvio Padrão			11,21
Mínimo			1
Máximo			57

Gráfico 3: Tempo de funcionamento da empresa



Verificou-se através do estudo que as empresas que estão inseridas em programas de qualidade representam 38,7%, enquanto 61,3% não fizeram ou não tiveram interesse em implantá-lo (Tabela 4.9).

Tabela 4.9: Inserção em programas de qualidade

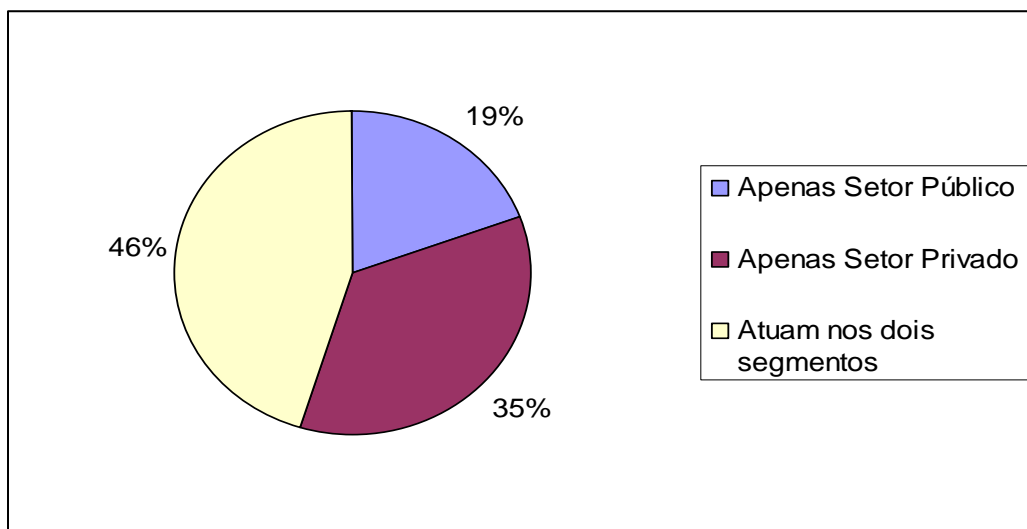
	Frequência	%	% Acumulado
Sim	12	38,7	38,7
Não	19	61,3	100,0
Total	31	100	

Quanto à área de atuação, a pesquisa revela que 45,2% das empresas analisadas exercem atividades em ambos os segmentos, sendo 35,5% atuantes apenas do setor privado, enquanto as que atuam apenas no setor público representam 19,4% (Tabela 4.10).

Tabela 4.10: Áreas de atuação da empresa

	Frequência	%	% Acumulado
Apenas Setor Público	6	19,4	19,4
Apenas Setor Privado	11	35,5	54,8
Atuam nos dois segmentos	14	45,2	100,0
Total	31	100,0	

Gráfico 4: Áreas de atuação da empresa



No que diz respeito ao tipo de obra executado, a pesquisa apresenta que 45,2% das empresas analisadas executam obras verticais. Para esse estudo, o tipo de obra descrito anteriormente compreende as “edificações de mais de um pavimento”. As empresas que executam obras horizontais representam 12,9%, enquanto as que desenvolvem os dois tipos de obras somam 41,9% (Tabela 4.11).

Tabela 4.11: Tipo de obra

	Frequência	%	% Acumulado
Apenas Obras Verticais	14	45,2	45,2
Apenas Obras Horizontais	4	12,9	56,1
Executam os dois tipos de obras	13	41,9	100,0
Total	31	100,0	

4.1.3 Aspectos relacionados ao planejamento estratégico das empresas

Foram analisados os seguintes aspectos: a existência de planos estratégicos e operacionais, quais as pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias, quais as ferramentas utilizadas no processo de avaliação das mesmas, assim como a realização de reuniões com os gerentes e administradores para apresentação das diretrizes da empresa.

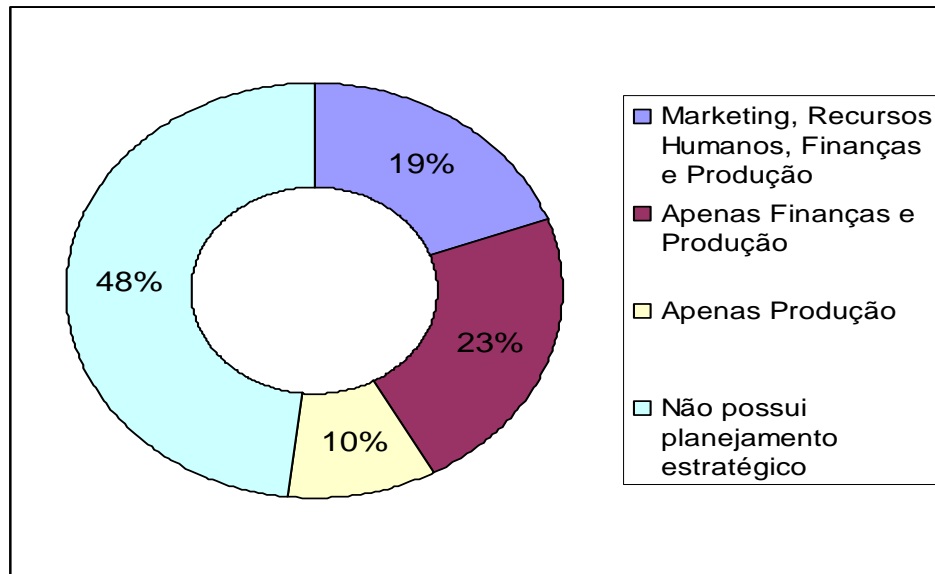
Em relação ao planejamento estratégico, a pesquisa constatou que 48,4% das empresas analisadas afirmam não possuir planos de longo prazo, enquanto 22,6% dispõem apenas para as áreas de Finanças e Produção. Aquelas que possuem planejamento para as áreas de Marketing, Finanças, Recursos Humanos e Produção representam 19,4%. Em seguida, com 9,7% estão as empresas que dispõem de planejamento ligado apenas à Produção (Tabela 4.12).

Ribeiro et al. (1996, apud COSTA, 2003) citam possíveis causas que implicam na falta de explicitação das estratégias das empresas do setor da construção: tamanho das empresas, fragmentação do setor, quantidade de recursos que abundaram o setor em épocas anteriores, fazendo com que não houvesse uma competição mais acirrada.

Outra constatação em relação à falta de planejamento estratégico observada pode ser compreendida da seguinte forma: à medida que as decisões concentram-se, com predominância, na figura do executivo-chefe, somada à cultura imediatista do setor, há a valorização do curto prazo em detrimento do longo prazo. Sendo assim, os gerentes não conseguem pensar em um horizonte de longo tempo (BARROS NETO, 1999).

Tabela 4.12: Planejamento estratégico de longo prazo

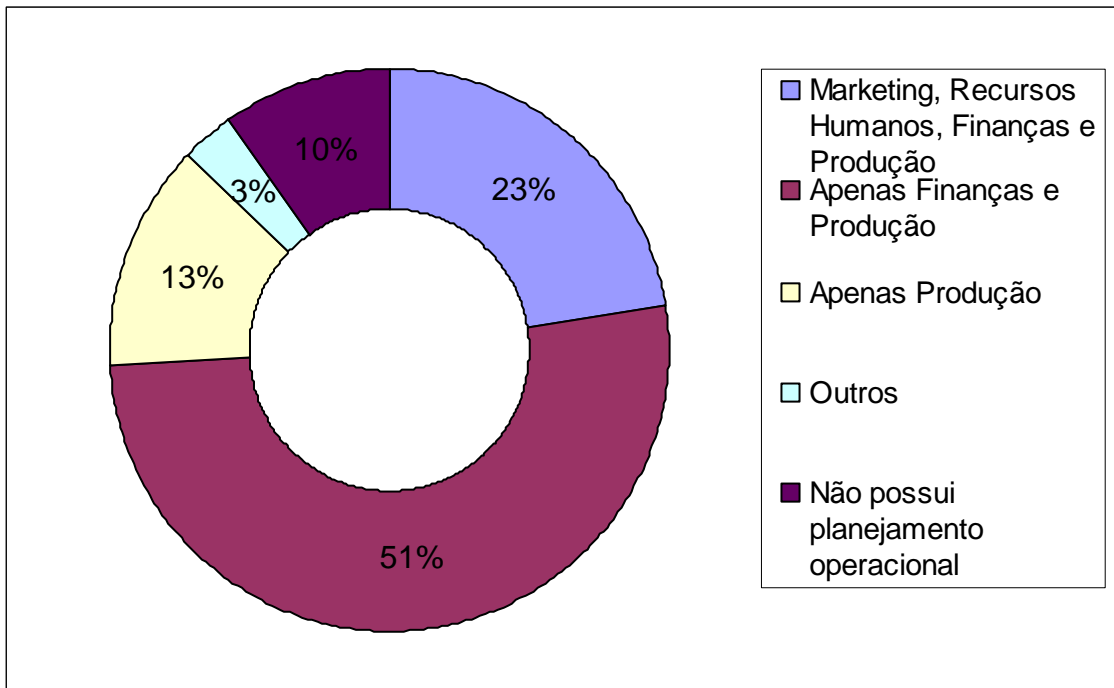
	Freqüência	%	% Acumulado
Marketing, Recursos Humanos, Finanças e Produção	6	19,4	19,4
Apenas Finanças e Produção	7	22,6	41,9
Apenas Produção	3	9,7	51,6
Não possui planejamento estratégico	15	48,4	100,0
Total	31	100,0	

Gráfico 5: Planejamento estratégico de longo prazo

No que se refere ao planejamento operacional das empresas, normalmente se refere ao período de 1 ano; 51,6% dos entrevistados responderam que possuem planos apenas para as áreas de Finanças e Produção, seguidos daqueles que dispõem de planos para as áreas de Marketing, Finanças, Recursos Humanos e Produção (22,6%). As empresas que possuem planejamento apenas para a produção indicam 12,9%. As que não têm planos operacionais representam 9,7%. Na categoria “Outros” (3,2%) representam a empresa que dispõe de planos para as áreas de Finanças e Recursos Humanos (Tabela 4.13).

Tabela 4.13: Planejamento operacional

	Freqüência	%	% Acumulado
Marketing, Recursos Humanos, Finanças e Produção	7	22,6	22,6
Apenas Finanças e Produção	16	51,6	74,2
Apenas Produção	4	12,9	87,1
Outros	1	3,2	90,3
Não possui planejamento operacional	3	9,7	100,0
Total	31	100,0	

Gráfico 6: Planejamento operacional

Com relação às pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias, a pesquisa constatou que na maior parte das empresas analisadas, as estratégias são formuladas em conjunto pelos diretores Financeiro, Administrativo e de Produção (43,3%). Na categoria “Outros” (26,7%), as pessoas envolvidas no processo são o Sócio-Diretor Administrativo com o Diretor de Obras, Diretores e Supervisores, Sócio-Diretor Administrativo e Sócio-Diretor Financeiro, Diretores e Gerentes. O Diretor Administrativo é indicado em 23,3% dos entrevistados. Em seguida, encontra-se o Diretor Financeiro com 6,7%. Apenas uma empresa não respondeu a questão (Tabela 4.14).

Tabela 4.14: Pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sócio-Diretor Administr.	7	22,6	23,3	23,3
Sócio-Diretor Financeiro	2	6,5	6,7	30,0
Sócio-Diretor Administr., Financeiro e de Produção	13	41,9	43,3	73,3
Outros	8	25,8	26,7	100,0
Não responderam	1	3,2	100,0	
Total	31	100,0		

Tendo por finalidade conhecer as ferramentas utilizadas pelas empresas do setor da construção civil, no processo de avaliação das estratégias, o estudo revela que a maioria dos entrevistados (61%) apresentou os seguintes aspectos: a pesquisa de mercado local e global, o processo intuitivo, a análise histórica de obras executadas, indicadores econômicos, orçamentos públicos municipais, estaduais e volume de contratos.

Quanto à prática de encontros com os gerentes ou colaboradores para apresentar as diretrizes da empresa, a pesquisa constatou que 58,1% afirmam realizar reuniões, enquanto 41,9% responderam que não realizam reunião com essa finalidade (Tabela 4.15).

Tabela 4.15: Realização de encontros para apresentação das diretrizes

	Frequência	%	% Acumulado
Sim	18	58,1	58,1
Não	13	41,9	100,0
Total	31	100,0	

4.1.4 Aspectos relativos às práticas de contabilidade gerencial e financeira adotadas pelas empresas

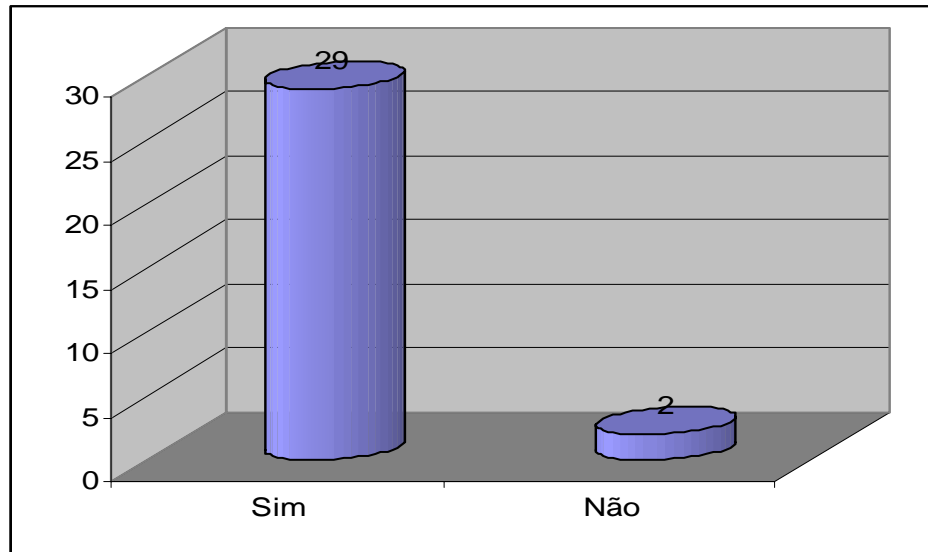
Nesta seção, são apresentados os resultados relacionados às questões ligadas às práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas. Foram pesquisados os seguintes aspectos: elaboração de orçamentos, relatórios financeiros e gerenciais utilizados pelas empresas, métodos de custeio empregados, bem como a finalidade das informações contábeis.

Para Anthony e Govindarajan (2002), as finalidades relacionadas com a elaboração de um orçamento operacional são as seguintes: dar forma detalhada ao planejamento estratégico, ajudar na coordenação das atividades da empresa, definir responsabilidades e servir de instrumento de avaliação de desempenho dos gestores.

Tendo por finalidade investigar se a empresa utiliza o orçamento, 93,5% dos entrevistados confirmaram o uso, enquanto 6,5% não fazem uso dessa prática para a gestão de seu empreendimento (Tabela 4.16).

Tabela 4.16: Utilização do orçamento

	Frequência	%	% Acumulado
Sim	29	93,5	93,5
Não	2	6,5	100,0
Total	31	100,0	

Gráfico 7: Utilização do orçamento

Quanto ao período coberto pelo orçamento, a pesquisa constatou que a maioria das empresas elabora por obra global (70%), seguido de 23,3% dos que elaboram por etapas da obra; apenas uma delas (3,3%) elabora o orçamento por período. Na categoria “Outros” (3,3%), uma empresa respondeu que elabora dois orçamentos, o global e por etapas da obra. Apenas uma empresa não respondeu a questão (Tabela 4.17).

Tabela 4.17: Período de elaboração do orçamento

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Por Período	1	3,2	3,3	3,3
Por Obra Global	21	67,7	70,0	73,3
Por Etapas da Obra	7	22,6	23,3	96,7
Outros	1	3,2	3,3	100,0
Não responderam	1	3,2	100,0	
Total	31	100,0		

Tendo por finalidade verificar a percepção das pessoas envolvidas no processo orçamentário, a pesquisa revelou que 43,3% dos entrevistados têm seu orçamento aprovado pelos diretores administrativo e financeiro. Na categoria “Outros”, 36,7% das empresas responderam que o mesmo é aprovado pelo diretor técnico e de produção, diretor de engenharia e diretor administrativo, diretor conjuntamente com o supervisor, diretor de planejamento, conselho de diretores, gerente de obras. Em seguida, encontra-se o diretor administrativo (16,7%). Em uma empresa, o orçamento é aprovado pelo diretor financeiro (3,3%). Apenas uma empresa não respondeu a questão (Tabela 4.18).

Tabela 4.18: Pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento

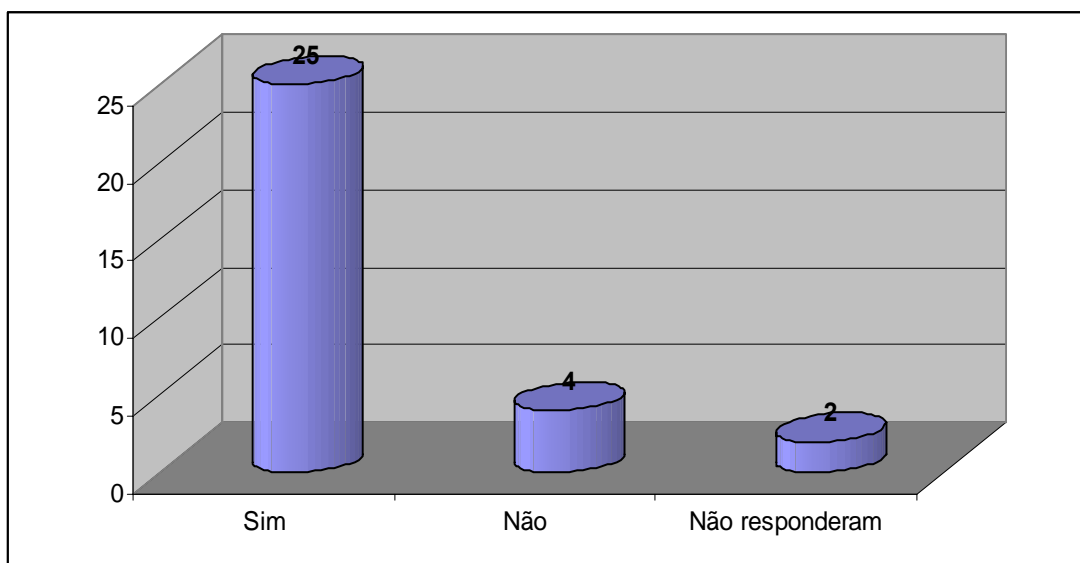
	Freqüência	%	% Válido	% Acumulado
Sócio-Diretor Administr.	5	16,1	16,7	16,7
Sócio-Diretor Financeiro	1	3,2	3,3	20,0
Sócio-Diretor Admin. e Sócio-Diretor Financeiro	13	41,9	43,3	63,3
Outros	11	35,5	36,7	100,0
Não responderam	1	3,2	100,0	
Total	31	100,0		

A pesquisa apresenta na tabela abaixo que o orçamento é revisado em 86,2% das empresas analisadas, enquanto 13,8% não fazem uso dessa prática. Duas empresas não responderam a questão.

Tabela 4.19: Revisão do orçamento

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	25	80,6	86,2	86,2
Não	4	12,9	13,8	100,0
Não responderam	2	6,5	100,0	
Total	31	100,0		

Gráfico 8: Revisão do orçamento



Em referência à periodicidade do orçamento, a pesquisa revela (Tabela 4.20) a soma de 56% para as empresas que revisam mensalmente ou anualmente (28% para ambas). Na categoria “Outros”, a investigação mostra que 20% dos entrevistados não possuem um período bem definido, podendo ser realizada diariamente, bimestralmente, ou de acordo com a etapa da obra e ajustes de projeto. Aqueles que revisam semestralmente, a pesquisa indica 16%; e, por fim, com 8% estão as empresas que examinam trimestralmente. Somam seis, as empresas que não responderam essa questão.

Tabela 4.20: Periodicidade da revisão

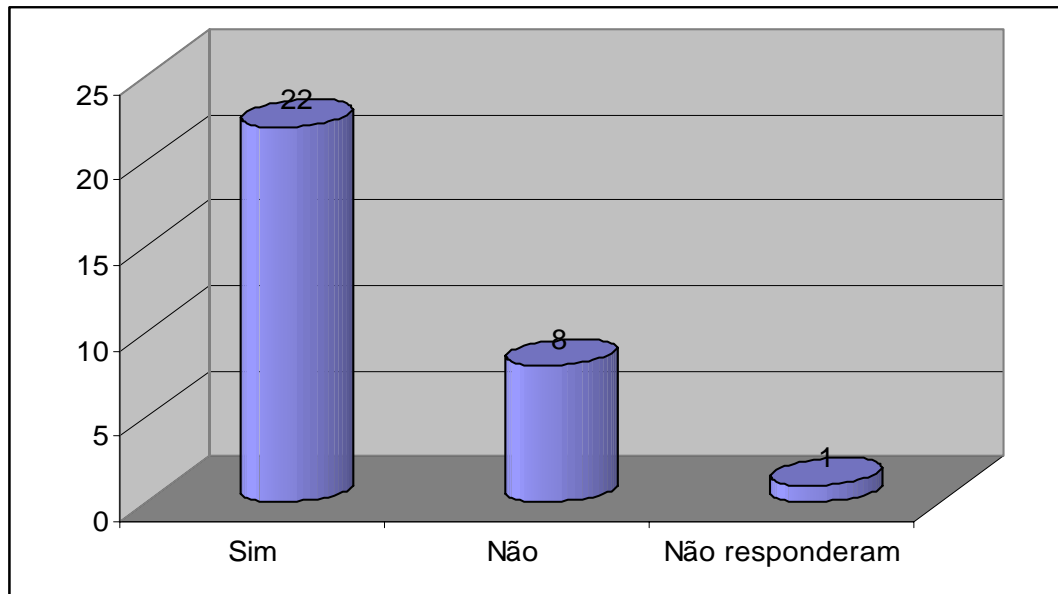
	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Mensalmente	7	22,6	28,0	28,0
Trimestralmente	2	6,5	8,0	36,0
Semestralmente	4	12,9	16,0	52,0
Anualmente	7	22,6	28,0	80,0
Outros	5	16,1	20,0	100,0
Não responderam	6	19,4	100,0	
Total	31	100,0		

Tendo por finalidade conhecer quais orçamentos são preparados pelas empresas, conforme tabelas 4.21 a 4.26, apresentou-se uma lista onde os respondentes deveriam assinalar apenas aqueles que a empresa elabora. A seguir, são expostas as tabelas que contêm o resultado dessa investigação.

Em referência ao orçamento de custos, a pesquisa revela que o mesmo é confeccionado por 73,3% das empresas analisadas (Tabela 4.21).

Tabela 4.21: Elaboração orçamento de custos

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	22	71,0	73,3	73,3
Não	8	25,8	26,7	100,0
Não responderam	1	3,2	100,0	
Total	31	100,0		

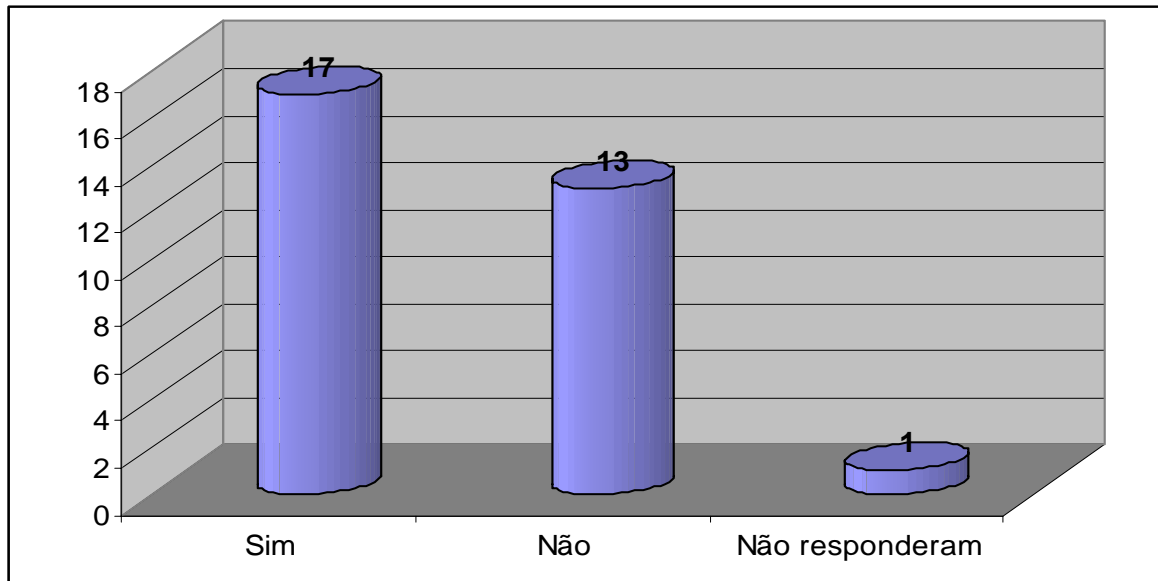
Gráfico 9: Elaboração orçamento de custos

Em seguida, com relação à elaboração de orçamentos, a pesquisa constata (Tabela 4.22) que 56,7% das empresas elaboram o fluxo de caixa. Nesse sentido, vale salientar que para a administração do caixa é imprescindível o engajamento de todos os departamentos da empresa, através da previsão e controle orçamentário, permitindo dessa forma a mensuração da eficiência e eficácia no uso dos recursos.

Tabela 4.22: Elaboração orçamento do fluxo de caixa

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	17	54,8	56,7	56,7
Não	13	41,9	43,3	100,0
Não responderam	1	3,2	100,00	
Total	31	100,0		

Gráfico 10: Elaboração do orçamento do fluxo de caixa



A investigação mostra (Tabela 4.23) o mesmo índice para aqueles que afirmam preparar o orçamento de receitas e os que não o elaboram (50% cada).

Tabela 4.23: Elaboração do orçamento de receita

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	15	48,4	50,0	50,0
Não	15	48,4	50,0	100,0
Não responderam	1	3,2	100,0	
Total	31	100,0		

A pesquisa revela índices menores para o Balanço Patrimonial projetado (Tabela 4.24), representando apenas 16,7% dos que o elaboram.

Tabela 4.24: Elaboração orçamento do balanço patrimonial

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	5	16,1	16,7	16,7
Não	25	80,6	83,3	100,0
Não responderam	1	3,2	100,0	
Total	31	100,0		

A Tabela 4.25 evidencia que o orçamento de investimentos é confeccionado em 23,3% das empresas pesquisadas.

Tabela 4.25: Elaboração do orçamento de investimentos

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	7	22,6	23,3	23,3
Não	23	74,2	76,7	100,0
Não responderam	1	3,2	100,0	
Total	31	100,0		

Na categoria “Outros”, os tipos de orçamentos elaborados estão relacionados com a obra e o projeto (Tabela 4.26).

Tabela 4.26: Elaboração de outros orçamentos

	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	3	9,7	10,0	10,0
Não	27	87,1	90,0	100,0
Não responderam	1	3,2	100,0	
Total	31	100,0		

Com relação ao atingimento das metas do orçamento, a investigação constata que apenas 16,7% dos entrevistados não alcançam os objetivos propostos. Observou-se, durante a pesquisa, que esse índice está relacionado às empresas que trabalham em obras públicas e processos licitatórios. Já a maioria (83,3%) ultrapassa 50% das metas estabelecidas (Tabela 4.27).

Tabela 4.27: Atingimento das metas do orçamento

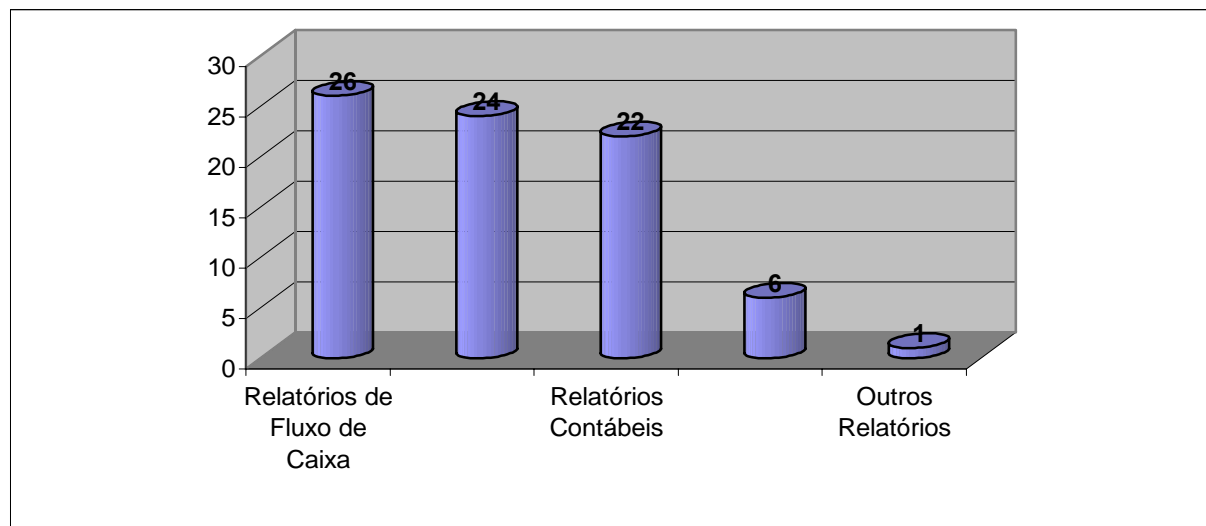
	Frequência	%	% Válido	% Acumulado
Sim	25	80,6	83,3	83,3
Não	5	16,1	16,7	100,0
Não responderam	1	3,2	100,0	
Total	31	100,0		

No que tange à utilização de relatórios financeiros e gerenciais, a pesquisa concluiu que o relatório do fluxo de caixa é o mais utilizado (83,9%); seguido dos financeiros (77,4%), e das demonstrações contábeis (71%). O relatório menos utilizado é o que mostra a situação dos projetos de investimento (19,4%); apenas uma empresa indica relatório de custos incorridos na obra. As informações se encontram resumidas na Tabela 4.28.

Tabela 4.28: Relatórios financeiros utilizados pela empresa

Relatórios	Não		Sim		Total	
	Freqüência	%	Freqüência	%	Freqüência	%
Relatórios de Fluxo de Caixa	5	16,1	26	83,9	31	100
Relatórios Financeiros	7	22,6	24	77,4	31	100
Relatórios Contábeis	9	29,0	22	71,0	31	100
Relatório Situação Projetos de Investimento	25	80,6	6	19,4	31	100
Outros Relatórios	30	96,8	1	3,2	31	100

Gráfico 11: Relatórios financeiros utilizados pela empresa



Com o objetivo de verificar se as empresas calculam os custos de suas obras e de que forma são calculados, formularam-se duas questões que geraram os seguintes resultados: das empresas que responderam calcular os custos (67,7%),

apenas doze dos respondentes afirmaram saber o método de custeio utilizado (57,1%), enquanto que as outras nove empresas (42,9%) não conseguiram determinar ao certo qual o método utilizado, ou por desconhecimento dos métodos existentes, ou por nunca haver pensado no assunto (Tabela 4.29).

Tabela 4.29: Cálculo dos custos e método de custeio

Calculam o custo	Métodos de Custeio									
	Variável		Absorção		Não sabe Identificar		Não respondeu		Total	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Não	00	00	00	00	00	00	10		10	32,3
Sim	1	4,8	11	52,4	9	42,9	00		21	67,7
Total									31	100,0

Tendo a finalidade de saber a utilidade das informações contábeis nas empresas investigadas, a pesquisa identificou que 83,3% delas utilizam a informação contábil apenas para fins fiscais, seguidas de 40% que fazem seu uso para o controle das operações. Aquelas que aproveitam as informações contábeis para outros fins (13,3%), afirmam utilizá-las no processo licitatório, no que se refere aos cálculos dos índices de liquidez, endividamento e rentabilidade (Tabela 4.30).

Tabela 4.30: Utilização das informações contábeis

	SIM		NÃO		Não respondeu	Total Freq.	%
	Freq.	% Vál.	Freq.	% Vál.	Freq.		
Utilização das Informações contábeis							
Apenas para fins fiscais	25	83,3	5	16,7	1	31	100,0
Para o controle das operações	12	40,0	18	60,0	1	31	100,0
Outros fins	4	13,3	26	86,7	1	31	100,0

4.1.5 Aspectos relativos à medição de desempenho organizacional

Nesta parte da pesquisa são apresentados os aspectos relativos à medição de desempenho das empresas respondentes. Os itens analisados estão relacionados com a existência ou não de uma medição sistemática do desempenho da organização; quais as medidas de desempenho avaliadas pela empresa; quais os indicadores utilizados no processo de medição de desempenho, quais as análises efetuadas para a avaliação dos resultados, bem como a periodicidade das mesmas, quais as possíveis dificuldades detectadas no desenvolvimento e utilização do sistema de medição, como se encontra o desempenho percebido pela empresa, quais os planos das empresas em relação ao futuro.

Dentre as que foram pesquisadas, 58,1% fazem a avaliação de desempenho organizacional de forma sistemática e 41,9% não fazem sistematicamente a avaliação (Tabela 4.31).

Tabela 4.31: Avaliação de desempenho

	Freqüência	%
Sim	18	58,1
Não mede sistematicamente	13	41,9
Total	31	100,0

Observando as medidas de desempenho avaliadas, 86,2% das empresas fazem uso das financeiras. A medida “Mercado” é a menos utilizada pelos respondentes (37,9%). Já a “Qualidade” é tão requisitada quanto a financeira (86,2%). Isso pode ser explicado pelo fato de que parte das empresas de construção

civil pesquisadas encontra-se inserida no Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade no Habitat. A Tabela 4.32 mostra o resultado de outras medidas.

Tabela 4.32: Medidas de desempenho avaliadas pela empresa

Medidas	SIM		NÃO		Não respondeu	Total Freq.	%
	Freq.	% Vál.	Freq.	% Vál.	Freq.		
Financeira	25	86,2	4	13,8	2	31	100,0
Recursos Humanos	13	44,8	16	55,2	2	31	100,0
Qualidade dos serviços	25	86,2	4	13,8	2	31	100,0
Clientes	19	65,5	10	34,5	2	31	100,0
Mercado	11	37,9	18	62,1	2	31	100,0

Para se ter conhecimento do número de medidas que são avaliadas pelas empresas pesquisadas, empregou-se como “Proxy” uma variável que corresponde à soma de todas as medidas. Essa variável revelou que, em média, elas avaliam 3,03 medidas. Duas empresas não responderam a questão (Tabela 4.33).

Tabela 4.33: Número de medidas avaliadas

	Freqüência	% Válido
Até 03	19	65,5
Mais de 03 até 05	10	34,5
Não responderam	02	
Total	31	100
Análise Descritiva		
Média		3,03
Mediana		3
Moda		3
Desvio Padrão		1,40
Mínimo		0
Máximo		5

Aos respondentes, foi-lhes solicitado apontar, numa lista, os indicadores mais utilizados, além de poderem, também, indicar outros, mas que não constam da lista. A lista de indicadores, apresentada no questionário de pesquisa, foi elaborada com base na literatura estudada e entrevistas com algumas empresas do setor.

Fazendo-se “*ranking*” dos indicadores de desempenho utilizados pelas empresas, pode-se verificar, de acordo com a Tabela 4.34, que o indicador mais freqüente é o custo total da obra (93,5%), e o de menor emprego foi o indicador do percentual do faturamento aplicado na aquisição de ativos fixos (9,7%). Não foi constatado o emprego do indicador de percentual do faturamento aplicado em ações ambientais.

Estabelecendo o confronto entre a Tabela 4.32 com outras, verificou-se a falta de correspondência em algumas respostas. A lista que indica as medidas de desempenho avaliadas pelas empresas (Tabela 4.32) mostra que vinte e cinco das empresas (86,2%) avaliam as medidas “financeira” e “qualidade dos serviços”, enquanto que a Tabela 4.34, indicadora das medidas de desempenho utilizadas, conclui que, dos indicadores financeiros listados, apenas o indicador “custo total da obra” (93,5%) mantém uma relação coerente. Em relação à “qualidade dos serviços”, a incongruência também pôde ser observada. Os indicadores relacionados a essa medida apresentam os seguintes resultados: percentual de conclusão de obras na data programada e retrabalho (41,9% para ambos), avaliação dos fornecedores (48,4%), nível de satisfação dos funcionários (51,6%) e “nível de satisfação do cliente” (77,4%).

Tabela 4.34: Indicadores utilizados

Indicadores	Frequência			%		
	Não	Sim	Total	Não	Sim	Total
Custo total da obra	2	29	31	6,5	93,5	100
Percentual das despesas com os empregados no custo da obra	19	12	31	61,3	38,7	100
Percentual do faturamento aplicado na aquisição de ativos fixos	28	3	31	90,3	9,7	100
Fluxo de Caixa	11	20	31	35,5	64,5	100
Composição do endividamento	24	7	31	77,4	22,6	100
Retorno sobre investimento	14	17	31	45,2	54,8	100
Margem de lucro	10	21	31	32,3	67,7	100
Percentual de conclusão de obras na data programada	18	13	31	58,1	41,9	100
Retrabalho	18	13	31	58,10	41,9	100
Índice de treinamento	24	7	31	77,4	22,6	100
Nível de satisfação dos clientes	07	24	31	22,6	77,4	100
Nível de satisfação dos funcionários	15	16	31	48,4	51,6	100
Estatísticas de trabalhos realizados	27	4	31	87,1	12,9	100
Tempo de lançamento de novo empreendimento	25	6	31	80,6	19,4	100
Avaliação de Fornecedores	16	15	31	51,6	48,4	100
Índice de participação no mercado	26	5	31	83,9	16,1	100
Percentual do faturamento aplic. em ações ambientais	31	0	31	100	0	100
Outros	28	3	31	90,3	9,7	100

Com relação às análises de avaliação dos resultados, a pesquisa revela que 61,3% das empresas os comparam com as metas estabelecidas nos planos. 32,3% dos respondentes estabelecem metas para as áreas humana, financeira e operacional e as comparam com os resultados obtidos, seguidas de 19,4% que avaliam os resultados alcançados por meio de indicadores de desempenho criados para cada área. 6,5%, diz respeito àquelas que não avaliam os resultados da empresa (Tabela 4.35).

Tabela 4.35: Resultados avaliados

	SIM		NÃO		Total	
	Freq.	% Vál.	Freq.	% Vál.	Freq.	
Compara os resultados alcançados com as metas estabelecidas nos planos	19	61,3	12	38,7	31	100,0
Estabelece metas para as áreas humana, financ. e operac. e as compara com os resultados obtidos	10	32,3	21	67,7	31	100,0
Estabelece metas para as áreas humana, financ. e operac. e analisa os resultados alcançados por meio de indicadores de desempenho criados para cada área	6	19,4	25	80,6	31	100,0
Outros	0	0	31	100,0	31	100,0
A empresa não avalia seus resultados	2	6,5	29	93,5	31	100,0

Em relação à periodicidade da avaliação dos resultados, a pesquisa revela que 41,9% das empresas pesquisadas avaliam seus resultados sem periodicidade definida; 22,6%, anualmente; 19,4%, trimestralmente e 16,1%, mensalmente (Tabela 4.36).

Tabela 4.36: Periodicidade da avaliação dos resultados

	Freqüência	%	% Acumulado
Mensalmente	5	16,1	16,1
Trimestralmente	6	19,4	35,5
Anualmente	7	22,6	58,1
Sem regularidade	13	41,9	100,0
Total	31	100,0	

Tendo por objetivo verificar quais os fatores que impedem a implantação e utilização dos sistemas de medição de desempenho organizacional, pôde ser constatado pela pesquisa que os itens que se apresentam como dificuldades mais consideráveis são “resistência a mudanças no uso de medidas de desempenho”,

“falta de investimento devido ao tamanho da empresa” e “insuficiência de informação para a geração de indicadores”. Por outro lado, os itens “informação em excesso” e “falta de interesse por parte da administração” representam pouca dificuldade para o uso de sistemas de medição de desempenho (Tabela 4.37).

Tabela 4.37: Dificuldades encontradas no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado pela empresa

Características	Média	Desvio Padrão
Resistência a mudanças no uso de medidas de desempenho	2,87	0,85
Falta de investimento no sistema de medição, devido ao tamanho da organização.	2,68	1,08
Insuficiência de informação para a geração de indicadores	2,42	0,96
Dificuldade na elaboração de objetivos e estratégias	2,32	1,01
Falta de interesse por parte da administração	1,87	1,06
Informação em excesso, dificultando a seleção para a alta administração	1,63	0,76
Escala: 1=Nenhuma; 2=Pouca; 3=Média; 4=Muita		

Tendo por finalidade conhecer o desempenho percebido, 87,1% das empresas investigadas admitem encontrar-se na média do setor, seguidas de 9,7% que estão acima do setor. Apenas uma empresa (3,2%) acha-se abaixo do setor (Tabela 4.38).

Tabela 4.38: Desempenho percebido pela empresa

	Freqüência	%	% Acumulado
Acima do setor	3	9,7	9,7
Na média do setor	27	87,1	96,8
Abaixo do setor	1	3,2	100,0
Total	31	100,0	

Com relação aos planos para o futuro, 90,3% dos respondentes desejam crescer, enquanto duas empresas (6,5%) pretendem ficar como estão. Apenas uma empresa (3,2%) quer sair do ramo (Tabela 4.39).

Tabela 4.39: Planos para o futuro

	Frequência	%	% Acumulado
A empresa pretende crescer	28	90,3	90,3
A empresa pretende ficar como está	2	6,5	96,8
A empresa pretende sair do ramo	1	3,2	100,0
Total	31	100,0	

4.2 TESTE DAS HIPÓTESES

Nesta parte do trabalho são apresentadas as definições das hipóteses decorrentes das questões de pesquisa enunciados no primeiro capítulo, bem como os resultados dos testes de hipóteses realizados.

Para proceder ao teste das hipóteses, foram empregados neste estudo os itens abaixo selecionados, que caracterizam as práticas de contabilidade gerencial:

- (a) realização de planejamento estratégico e operacional;
- (b) elaboração e utilização de orçamento;
- (c) processo de revisão do orçamento;
- (d) tipos de orçamentos elaborados pelos respondentes;
- (e) quantidade de relatórios utilizados pelas empresas pesquisadas;

- (f) cálculo do custo dos serviços executados pelas empresas pesquisadas;
- (g) finalidade das informações contábeis
- (h) medição sistemática do desempenho;
- (i) medidas de desempenho avaliadas pelos respondentes;
- (j) indicadores utilizados pelas empresas pesquisadas para a medição de desempenho;
- (k) Como e com que freqüência a empresa avalia o seu resultado.

1ª Hipótese - Há relação entre a “existência de programas de qualidade” e as “práticas de contabilidade gerencial utilizadas” pelas empresas pesquisadas.

Para testar essa hipótese, procedeu-se ao cruzamento da variável que determinava se a empresa estava “inserida ou não em programas de qualidade”, com todas as variáveis definidas anteriormente como representativas das práticas de contabilidade gerencial.

Acreditava-se no pressuposto de que a empresa, ao implementar programas de qualidade, sentiria necessidade de desenvolver novas formas de controle e de gestão, o que impactaria na adoção de novas práticas gerenciais.

Os testes estatísticos realizados não apresentaram significância estatística entre a inserção em programas de qualidade e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas pesquisadas.

Um estudo semelhante realizado por Cavalcanti (2004), no subsetor de edificações da região metropolitana de Recife-PE, revelou falta de relação entre as empresas com certificação ISO e a utilização de relatórios financeiros, contábeis e de caixa, bem como o uso de indicadores financeiros e não-financeiros.

No intuito de verificar a falta de associação dessas variáveis, buscou-se, através de entrevistas semi-estruturadas, algumas explicações que permitissem um melhor entendimento da falta de relação.

O programa setorial da qualidade seria implementado nas empresas de construção civil e, em contrapartida, o Estado do RN, por meio de um decreto, passaria a exigir de todos os licitantes a sua participação. O acordo não aconteceu em virtude de incompatibilidade jurídica com a Lei nº 8.666 (Lei das Licitações), que não prevê essa obrigatoriedade para os contratantes. Constatou-se, dessa forma, contradição ante o exposto na literatura, ao definir a certificação setorial como critério compulsório para a seleção de empresas em licitações. Esse fato provocou desmotivação nas empresas que já estavam inseridas, resultando na falta de renovação de certificação, e a melhoria dos processos e da gestão foram comprometidos.

2ª Hipótese - Há relação entre as “áreas de atuação” e as “práticas de contabilidade gerencial adotadas” pelas empresas pesquisadas.

Para as empresas que atuam na área pública, há a necessidade de adequação às exigências contidas na Lei nº 8.666, entre as quais destaca-se a qualificação econômico-financeira. Em relação às empresas que atuam no setor privado, esperava-se que investissem maiores recursos em tecnologia e inovação de

processos em função da valorização imobiliária. Elaborou-se a variável com o objetivo de verificar a existência de controles diferenciados em função da área de atuação.

Não foi possível estabelecer estatisticamente a relação entre as variáveis acima descritas. Portanto, não há associação entre as áreas de atuação e as práticas de controle gerencial utilizadas pelas empresas de construção civil.

3ª Hipótese - Há relação entre o “perfil dos gestores” e as “práticas de contabilidade gerencial utilizadas” pelas empresas de construção civil.

A relação acima descrita não pode ser confirmada estatisticamente. Portanto, os dados analisados não revelam a associação entre o perfil dos gestores e as práticas de contabilidade gerencial.

De acordo com um estudo realizado pelo SEBRAE, em 2004, sobre os fatores condicionadores do sucesso das empresas brasileiras encontra-se as chamadas habilidades gerenciais. Sendo assim, esperava-se que os atributos dos gestores, como o nível de escolaridade e o tempo de experiência, interferissem na forma de gerenciamento.

Segundo Revans (1998, apud LANTELME; POWEL; FORMOSO, 2005), o conhecimento adquirido a partir das experiências do passado não garante a capacidade para lidar com as situações do presente e do futuro. Nesse sentido, Koskela (2000, apud LANTELME; POWEL; FORMOSO, 2005) explica que a informalidade presente na gestão da construção proporciona um ambiente onde a concentração dos esforços está na tentativa de fazer as coisas acontecerem. Sendo

assim, muitas vezes o gestor dedica seu tempo à solução de problemas rotineiros e acaba perdendo a visão e a dimensão do planejamento.

4ª Hipótese - Há relação entre o “tempo de vida” das empresas de construção e as “práticas de contabilidade gerencial utilizadas” pelas empresas de construção civil.

Elaborou-se essa relação com o intuito de verificar se as empresas que se originaram em um ambiente mais competitivo adotam práticas mais avançadas que as antigas.

A relação entre o tempo de vida das empresas e as práticas de contabilidade gerencial, utilizadas pelas empresas de construção civil, não revela significância estatística.

Através das informações obtidas pelos entrevistados, observou-se que muitas empresas “nascem” ou se desmembram das “velhas”, trazendo consigo a mesma cultura e forma de gestão. Essa análise não constitui objeto da presente pesquisa, sugerem-se estudos futuros para verificar a relação.

5ª Hipótese - Há relação entre o “tamanho das empresas” de construção civil e as “práticas de contabilidade gerencial utilizadas” pelas empresas de construção civil.

Essa variável foi construída no intuito de verificar se as práticas de contabilidade gerencial se diferenciam entre empresas de pequeno e médio com as de grande porte.

Os testes aplicados não revelam significância estatística entre as variáveis definidas anteriormente. Portanto, não foi possível confirmar a associação entre o

tamanho das empresas e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas de construção civil.

De acordo com Pinheiro (1996), a capacidade gerencial é uma das causas que justificam a grande rotatividade das pequenas empresas. Em estudo realizado pelo SEBRAE (2004), sobre as taxas de mortalidade das empresas brasileiras no período 2000-2002, o Nordeste se destaca com o maior percentual (62,7%) para as empresas com até 4 anos de existência. Um dos fatores mais apontados na pesquisa relaciona-se à falhas gerenciais.

Embora esse índice reflita um panorama geral das empresas da região Nordeste, as informações obtidas durante as entrevistas confirmam taxas elevadas de mortalidade para as empresas de construção civil do RN. Um dos principais motivos relaciona-se ao objetivo da abertura da empresa, sendo, muitas vezes, a organização constituída apenas para atender a obras públicas de um período determinado (geralmente acompanha o período eleitoral).

5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

5.1 CONCLUSÕES

Este estudo teve como objetivo principal investigar quais as práticas de contabilidade gerencial, adotadas pelas empresas de construção civil, situadas na cidade do Natal. Para alcançar esse objetivo, foi realizada uma revisão da literatura sobre controle gerencial e práticas de contabilidade gerencial aplicadas no setor, seguida de uma pesquisa empírica através da aplicação de um questionário e entrevistas semi-estruturadas nas empresas do segmento.

Percebeu-se, durante a pesquisa, a existência de poucos estudos sobre as práticas de contabilidade gerencial no setor da construção civil. Alguns trabalhos ligados ao assunto foram encontrados, sendo decorrentes da implementação de programas de qualidade, e relacionam-se ao processo de medição da performance organizacional.

Vale salientar que os programas de qualidade possuem um formato capaz de promover melhorias nas práticas de controle e gestão das empresas que o implementam; sendo assim, a adoção de novas ferramentas gerenciais parece cabível. Porém, é importante evidenciar que existem outros fatores relevantes que influenciam as práticas de gerenciamento. O setor da construção civil possui características singulares no que diz respeito aos processos produtivos e ao produto final. Além disso, o porte, a cultura própria do setor e a valorização imobiliária podem impactar significativamente na forma de gerenciar, na adoção de práticas de

contabilidade gerencial e conseqüentemente no processo de medição do desempenho dessas empresas. Paula e Melhado (2005) explicam que devido à cultura, as informações sobre análise dos processos e produtos na construção civil são subjetivas e não são registradas.

Na análise descritiva dos dados empíricos, os resultados relevantes identificados foram:

- 87,1% dos respondentes são graduados, em sua maioria, em engenharia civil;
- a forma de gerenciar com base em relatórios e indicadores é citada por 71% dos pesquisados;
- 61,3% dos entrevistados afirmam delegar as decisões;
- as empresas pesquisadas, em sua maioria (77,4%), são de pequeno e médio porte;
- o tempo de funcionamento das empresas analisadas compreende o período de 6 a 20 anos (71%).
- 48,4% das empresas investigadas não elaboram o planejamento estratégico;
- no que se refere ao planejamento operacional, 51,6% confeccionam apenas para as áreas de finanças e produção;
- 93,5% dos entrevistados fazem uso do orçamento;

- a revisão do orçamento é uma prática adotada por 86,2% dos respondentes;
- em se tratando de elaboração de orçamento, o mais citado foi o de Custos (73,3%), seguido do Fluxo de Caixa (56,7);
- com relação às metas orçamentárias, 83,3% afirmam atingi-las em mais de 50% do orçamento;
- o relatório financeiro/gerencial mais utilizado é o Fluxo de Caixa (83,9%);
- 67,7% das empresas analisadas calculam os custos de suas obras. Desse percentual, apenas 57,1% afirmam saber o método de custeio utilizado;
- as informações contábeis são utilizadas apenas para fins fiscais em 83,3% das empresas pesquisadas;
- o indicador financeiro mais utilizado foi o custo total da obra (93,5%), seguido da margem de lucro (67,7%) e do fluxo de caixa (64,5%); e o indicador não-financeiro, o nível de satisfação dos clientes (77,4%);
- entre as dificuldades que impedem a implantação e utilização dos sistemas de medição de desempenho, as mais citadas relacionam-se com a resistência a mudanças no uso de medidas de desempenho, com a falta de investimento devido ao tamanho da empresa e insuficiência de informação para a geração de indicadores.

Nos testes de hipótese verificou-se que não foi possível estabelecer estatisticamente uma relação entre as variáveis independentes “implementação de programas de qualidade”, “área de atuação”, “perfil dos gestores”, “tempo de existência e porte da organização” com as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas pesquisadas.

Constatou-se que, através da pesquisa, algumas divergências permitem caracterizar as empresas investigadas, por uma gestão predominantemente intuitiva, embora o resultado do questionamento tenha evidenciado o contrário. De um modo geral, as práticas de contabilidade gerencial são feitas informalmente, baseadas nas percepções individuais do gestor que, por meio delas, acompanha a evolução da empresa. Essa informação pode ser comprovada através do índice (87,1%) representativo das empresas que admitem “perceber” o desempenho na média do setor.

Embora o risco da gestão econômico-financeira seja potencializado por práticas intuitivas de gestão, esse fato não pode ser evidenciado entre as empresas pesquisadas. A grande maioria (90,3%) pretende permanecer no ramo e continuar a crescer.

Finalmente, acredita-se que a valorização dos imóveis, decorrente da expansão imobiliária vivida pelo setor, exerça uma certa influência no que tange à necessidade de adoção das práticas de contabilidade gerencial.

5.2 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

As principais limitações do estudo, que foram identificadas, são:

- um número reduzido de empresas pesquisadas;
- poucos estudos empíricos sobre práticas de contabilidade gerencial no setor da construção civil, impedindo, dessa forma, a realização de uma análise comparativa dos dados obtidos nesta pesquisa;
- dificuldade do acesso a documentos e relatórios das empresas analisadas.

As sugestões para futuros estudos são:

- ampliar o tamanho da amostra e reaplicar este estudo em outras regiões do país, no intuito de obter uma visão melhor e mais abrangente do setor;
- desenvolver estudos que tratam da forma de gerenciamento das empresas novas que se desmembram das velhas;
- desenvolver estudos orientados para avaliar a mensuração e avaliação do desempenho, com vistas a orientar ações estratégicas e obtenção de vantagens competitivas.
- desenvolver estudos que visam a identificar uma relação entre a cultura do setor e os indicadores de desempenho utilizados.

REFERÊNCIAS

AMBROZEWICS, Paulo Henrique Laporte. **Qualidade na prática: conceitos e ferramentas**. Curitiba: SENAI, 2003.

ANDRADE, Fábio Felipe de. **O método de melhorias PDCA**. 2003. 169 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BARRETO, Eduardo Fausto. **Estilos gerenciais e o impacto das organizações**. 2003. 141 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2003.

BARROS NETO, J.P. **Proposta de um modelo de formulação de estratégias de produção para pequenas empresas de construção habitacional**. 1999. 342 f. Tese (Doutorado em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1999.

BENZE, Rachel Pereira; CÊRA, Kristiane; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. **As especificidades contextuais, estruturais e comportamentais da pequena empresa: a importância de uma abordagem que integre os três conjuntos de características que influenciam a gestão**. In: SIMPÓSIO INTERINSTITUCIONAL DE ADMINISTRAÇÃO DO BOLSÃO SUL-MATO-GROSSENSE E NORDESTE PAULISTA. Três Lagoas-MS, out. 2003.

BRASIL. Programa Brasileiro de Qualidade e Produtividade do Habitat – PBQP-H. **Anexo I - Regimento do sistema de qualificação de empresas de serviços e obras – SIQ-C**. Brasília. Disponível em: <<http://www.cidades.gov.br/pbqp-h/>>. Acesso em: 13 jan. 2005.

_____. **Anexo II – Itens e requisitos do sistema de qualificação de empresas de serviços e obras – SIQ-C**. Disponível em: <<http://www.cidades.gov.br/pbqp-h/>>. Acesso em: 13 jan. 2005.

_____. **Anexo III – Itens e requisitos do sistema de qualificação de empresas de serviços e obras – SIQ-C**. Disponível em: <<http://www.cidades.gov.br/pbqp-h/>>. Acesso em: 13 jan. 2005.

_____. **Anexo IV – Requisitos complementares do sistema de qualificação de empresas de serviços e obras – SIQ.** Disponível em: <<http://www.cidades.gov.br/pbqp-h/>>. Acesso em: 13 jan. 2005.

BRASIL. Lei nº 10.933, de 11 de agosto de 2004. **Dispõe sobre o Plano Plurianual 2004 – 2007.** Brasília, 11 ago. 2004. disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 24 jan. 2005.

BRASIL. **Análise da economia nacional e do setor da construção civil em 2002.** Belo Horizonte: Disponível em: <http://www.abic.org.br/bd/frm_htm>. Acesso em: 14 jan. 2004.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Licitações & contratos:** orientações básicas. Brasília: Tribunal de Contas da União – TCU, Secretaria do Controle Interno, 2003.

BRUNALDI, Karla Regina; JUNGLES, Antônio Edesio. **Avaliação do comportamento estratégico e do estilo dos dirigentes em pequenas empresas construtoras.** In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE GESTÃO E ECONOMIA DA CONSTRUÇÃO. Porto Alegre: CD...IV SIBRAGEC, out. 2005.

CAIXA promete dobrar investimento no RN. **Revista Construção/RN**, Natal, ano 2, n. 10, mai/jun 2005, p. 4.

CALUX, Marcio Varella. **O impacto do alinhamento entre cultura organizacional e indicadores de desempenho na performance da empresa:** um estudo de caso. 2005. 202 f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto COPPEAD de Administração, Rio de Janeiro, 2005.

CÂMARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. **Definição da pequena e média empresa no setor da construção brasileira.** Banco de Dados da Comissão de Economia e Estatística da Câmara Brasileira da Indústria da Construção. Belo Horizonte, 2003.

CARDOSO, Francisco Ferreira. **Certificações ‘setoriais’ da qualidade e microempresas:** o caso das empresas especializadas de construção civil. 2003. 229 f. Tese Livre Docência. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

CAVALCANTI, Rosa Fidélia Vieira. **Uma investigação sobre medidas de desempenho utilizadas pelas empresas de construção, sub-setor edificações, na região metropolitana de Recife.** 2004. 123 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB e UFRN), 2004.

CÊRA, Kristiane; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. **Particularidades de gestão da pequena empresa: condicionantes ambientais, organizacionais e comportamentais do dirigente.** In: EGEPE – ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE

EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS. Anais... Brasília, 2003.

COLOMBO, Cilia Regina; BAZZO, Walter Antonio. **Desperdício na construção civil e a questão habitacional**. Sala de lectura CTS + I, Ciência, Tecnología, Sociedad e Innovación. Organización de Estados Iberoamericanos, 2000.

COSTA, Dayana Bastos. **Diretrizes para concepção, implementação e uso de sistemas de indicadores de desempenho para empresas de construção**. 2003. 174 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

COSTA, Dayana Bastos; CORDEIRO, Cristóvão César Carneiro; FORMOSO, Carlos Torres. **Medição de desempenho em empresas de construção: vínculo com a estratégia e inserção nos processos gerenciais**. In: CD. III SIMPÓSIO BRASILEIRO DE GESTÃO E ECONOMIA DA CONSTRUÇÃO, São Carlos, set. 2003.

COSTA, Dayana Bastos et al. **Desenvolvimento de um sistema de indicadores para benchmarking na construção civil: utilizando uma abordagem de aprendizagem**. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE GESTÃO E ECONOMIA DA CONSTRUÇÃO. Porto Alegre: CD...IV SIBRAGEC, out. 2005.

CRECI-RN. **Conselho Regional de Corretores de Imóveis**. Disponível em: < <http://www.creci.rn>>. Acesso em: 11 mai. 2004.

CROSBY, Philip. **A qualidade e o dinheiro**. Disponível em: <http://www.philipcrosby.com.br/pca/artigos/qualidinhairo.html>>. Acesso em: 28 jan. 2005.

DACOL, Silvana. **O potencial tecnológico da indústria da construção civil: uma proposta de modelo**. 1996. 101 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1996.

DIAS, Paulo Roberto Vilela. **Proposta de metodologia para orçamentação de obras civis**. 2002. 172 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2002.

DRUCKER, P. F. **Práticas de administração de empresas**. São Paulo: Pioneira, 1981.

FORMOSO, C. T.; OLIVEIRA, M.; LANTELME, E. **Sistema de Indicadores de Qualidade e Produtividade para a Construção Civil**. In: Encontro Nacional de Tecnologia do Ambiente Construído, 2000. Salvador. Anais...Salvador: UFBA/ANTAC, 2000. p.01-22.

FURLETTI, Daniel; TEIXEIRA, Luciene Pires. **A NBR 12721 e o cálculo do custo unitário básico**. Disponível em:<<http://www.cbicdados.com.br/files/textos/057.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2006.

GARRISON, Ray H.; NORREN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antônio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.
_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GHALAYINI, A.M.; NOBLE, J. S.; CROWE, T. J. An Integrated Dynamic Performance Measurement System for Improving Manufacturing Competitiveness. **International Journal of Production Economics**, Amsterdam, v. 48, n. 3, p. 207-225, Feb. 1997.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 2001.

GONZÁLEZ, Marco Aurélio Stumpf. **Noções de orçamento e planejamento de obras**. Notas de aula. Universidade do Vale do Rio dos Sinos: São Leopoldo, 2003.

GRZESZESZYN, Gilberto; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Práticas de contabilidade gerencial estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: uma abordagem do Estudo "An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices"**. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, CD... : EnanPAD, set. 2004.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; LOPES, Alexsandro Broedel. **Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional**. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, CD... : EnanPAD, set. 2004.

HENRICH, Guilherme; TILLEY, Paul; KOSKELA, Lauri. **Context of Production Control in Construction**. Production Planning and Control Context of production control in construction Proceedings IGLC-13, Sydney, Australia, July 2005.

HERNANDES, Fernando Santos; JUNGLES, Antônio Edésio. **Análise da importância do planejamento de obras para contratantes e empresas construtoras**. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE GESTÃO E ECONOMIA DA CONSTRUÇÃO. Porto Alegre: CD...IV SIBRAGEC, out. 2005.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 2003.

KERN, Andréa Parisi; FORMOSO, Carlos Torres. **A utilização de "curvas de agregação de recursos" como ferramenta de integração dos diferentes setores de uma empresa de construção civil na gestão de custos**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, Curitiba: ENEGEP, out. 2002. Disponível em: <http://www.indicadores.locaweb.com.br/arquivos/arquivos/costaetal_enegep2002.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

LANTELME, E. M. Vieira. **Proposta de um sistema de indicadores de qualidade e produtividade para a construção civil**. 1994. 124 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1994.

LANTELME, Elvira Maria Vieira; POWEL, James A.; FORMOSO, Carlos Torres. Desenvolvimento de competências dos gerentes da construção: construção de uma teoria. **Revista Ambiente Construído**, Porto Alegre, v. 5, n. 1, p. 69-86, jan./mar. 2005.

LAUFER, A; TUCKER, L. Construction Project Planning Really Doing Its Joj? A critical Examination of Focus. Role and process. **Construction Management And Economics**. 1987, v. 5, p. 243-266.

LISTA dos associados ao Sinduscon. Disponível em: <<http://www.sindusconrn.com.br>>. Acesso em: 02 fev. 2005.

MALDANER, Sandro Marcelo. **Procedimentos para identificação de custos da não-qualidade na construção civil**. 2003. 133f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2003.

MARTINEWSKI, André Luís. **Mudanças no controle gerencial de empresas brasileiras estatais e privatizadas**: estudo de casos. 2003. 246 f. Tese (Doutorado em Administração) – Instituto Coppead de Administração. Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2002.

MASKELL, B.H. **Performance Measurement for World Class Manufacturing**. A Model for American Companies. Portland: Productivity Press, 1991.

MAUÉS, Luiz Maurício Furtado. **Metodologia de organização interna e melhoria do processo produtivo em centrais de montagens de componentes**. 1996. 220 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1996.

MAUÉS, Luiz Maurício; SALIM NETO, Jamil José. **A competitividade nas empresas de construção civil diante das necessidades do mercado atual**. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE GESTÃO E ECONOMIA DA CONSTRUÇÃO. Porto Alegre: CD...IV SIBRAGEC, out. 2005.

MELHADO, S.B. **Gestão, cooperação e integração para um novo modelo voltado à qualidade do processo de projeto na construção de edifícios**. 2001. 235 f. Tese (Livre Docência). Escola Politécnica. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MERCADO imobiliário do RN continua em alta. **Revista Construção/RN**, Natal, ano 2, n. 10, p.15, mai/jun 2005.

MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2001.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, Dionísio G. Medição de desempenho. In: Schmidt, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MIRANDA et al. **Indicadores de desempenho empresarial divulgados por empresas norte-americanas**. ANAIS DO II SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, São Paulo, 2002.

MOTT, Joseph D. **ISO 9000: Além da certificação**. Disponível em: <<http://www.philipcrosby.com.br/pca/artigos/além.html>>. Acesso em: 09 fev. 2005.

NASCIMENTO, Luiz Antônio do; SANTOS, Eduardo Toledo. A indústria da construção na era da informação. **Revista Ambiente Construído**, v. 3, n. 1, p. 69-81, Porto Alegre, jan/mar. 2003. Disponível em: <<http://www.capes.gov.br>>. Acesso em: 28 dez. 2004.

NEELY, A.; MILLS, J.; PLATTS, K.; GREGORY, M. & RICHARDS, H. **Performance measurement system design**. Should process based approaches be adopted? International Journal of Production Economics. n. 46-47, p. 423-431, 1996.

NEELY, A. "The Performance Measurement Revolution: Why now and what next?". International Journal of Operations & Production Management". Bradford, UK, v. 20, n. 2, p. 205-228, 1999.

PAULA, Alexandre Taveira de; MELHADO, Sílvio Burrattino. **Avaliação do impacto potencial da versão 2000 das normas ISO 9000 na gestão e certificação da qualidade: o caso das empresas construtoras**. Boletim Técnico da Escola Politécnica da USP. Departamento de Engenharia de Construção Civil. EPUSP: São Paulo, 2005.

PINHEIRO, Maurício. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte**. 1996. 269 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

PROJETO Casa da Gente. **Assessoria de comunicação**. Disponível em: <http://www.assecom.rn.gov.br/pg_projetos.asp>. Acesso em: 06 dez. 2005.

REICHMANN, et al. **Implantação de um modelo de planejamento operacional da produção em uma empresa de edificações**: um estudo de caso. CONGRESSO LATINO AMERICANO TECNOLOGIA E GESTÃO NA PRODUÇÃO DE EDIFÍCIOS - SOLUÇÕES PARA O TERCEIRO MILÊNIO. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, 1998.

RELATÓRIO DE PESQUISA. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas no Brasil**. Brasília, SEBRAE, 2004.

ROBUSTI, João Cláudio. Entrevista sobre a retomada do setor e sobre o problema da informalidade. **Revista Conjuntura da Construção**, ano 2, n. 4, São Paulo, dez/2004. p.4-6.

SANTOS, Luiz Augusto dos. **Diretrizes para elaboração de planos de qualidade em empreendimentos da construção civil**. 2003. 333 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SEGURA, L. C.; SAKATA, M. C. G.; RICCIO, E. L. **Planejamento estratégico e diferenciação em empresas de pequeno porte**. In: II SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE. São Paulo, 2003.

SIEGEL, Sidney. **Estatística não-paramétrica para as ciências do comportamento**. Tradução: Alfredo Alves de Farias. Rio de Janeiro: Makron Books. 1975.

SILVA, Antônio Carlos. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Salomão L. Quadros da.; SILVA, Antônio Braz de Oliveira e. A dimensão do macrossetor. **Revista Conjuntura da Construção**, n. 2, ano 4, dez/2004.

SINK D.S.; TUTTLE, T.C. **Planejamento e medição para performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

TERENCE, Ana Cláudia Fernandes. **Planejamento Estratégico como ferramenta de competitividade na pequena empresa**: desenvolvimento e avaliação de um roteiro prático para o processo de elaboração do planejamento. 2002. 238 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) Escola de Engenharia São Carlos da Universidade de São Paulo, São Carlos, 2002.

TURISTA estrangeiro fixa segunda residência no RN. **Natal em Revista**, Natal, ano 1, n. 01, p. 52-53, 2005.

APÊNDICE



Título da pesquisa: Investigação das práticas de controle gerencial nas empresas de construção civil da cidade do Natal

Senhor (a) Diretor (a),

Esta pesquisa tem por objetivo subsidiar a elaboração da dissertação de mestrado em Ciências Contábeis de Adriana Isabel Backes Steppan, RG nº005842/O-3-CRC/RN, sob a orientação da Profª Drª Aneide Oliveira Araújo, do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN.

Por oportuno, agradecemos a vossa preciosa colaboração e nos colocamos a disposição para outros esclarecimentos que se façam necessários.

Adriana Isabel Backes Steppan - belinhab@ig.com.br – 84 6431254

Profª Drª Aneide Oliveira Araújo – aneide@ufrnet.br - 84 2153481

www.ccsa.ufrn.br/ppgcc

QUESTIONÁRIO

Dados do Entrevistado:

1 → Cargo

2 → Formação

3 → Tempo de experiência neste ramo de atividade

4 → Qual seu estilo de gerenciamento?

4.1) Base para tomada das decisões:

- a) Gerencio com base na minha intuição
- b) Gerencio com base em relatórios e indicadores

4.2) Estilo gerencial:

- a) Concentro as decisões comigo
- b) Delego bastante as decisões

Dados Gerais

Relacionados à Empresa

5→ Total de Funcionários

6→ Há quantos anos a empresa está em funcionamento?

7→ A empresa está inserida em algum programa de qualidade?

- a) Sim b) Não

8→ Setor de Atuação e Tipo de Obra

8.1) Setor de Atuação

- a) Setor Público
b) Setor Privado

8.2) Tipo de Obra

- a) Obras Verticais (Edificações)
b) Obras Horizontais

Relacionados ao Planejamento Estratégico

9→ A empresa realiza planejamento?

9.1) Planejamento estratégico (de longo prazo, normalmente de 3 a 5 anos)? Em que áreas?

- a) Marketing, Finanças, Recursos Humanos, Produção
b) Apenas Finanças e Produção
c) Apenas Produção
d) Outros, especifique: _____
e) Não possui planejamento estratégico

9.2) Planejamento operacional (um ano)? Em que áreas?

- a) Marketing, Finanças, Recursos Humanos, Produção
b) Apenas Finanças e Produção
c) Apenas Produção
d) Outros, especifique: _____
e) Não possui planejamento estratégico

10→ Quais as pessoas envolvidas no processo de formulação das estratégias?

- a) Sócio-Diretor Administrativo
b) Sócio-Diretor Financeiro
c) Sócio-Diretor de Produção, Sócio-Diretor Administrativo e Sócio-Diretor Financeiro
d) Outros, especifique: _____

11→ Quais as ferramentas utilizadas no processo de avaliação das estratégias?

12→ A empresa realiza encontro com os gerentes ou colaboradores para apresentar as diretrizes da empresa (visão, valores, estratégias e metas)?

- a) Sim b) Não

Dados pertinentes as Práticas de Contabilidade Gerencial e Financeiras adotadas

13→ A empresa se utiliza do orçamento?

- a) Sim b) Não

14→ O Orçamento é elaborado:

- a) Por Período
b) Por Obra Global

- c) Por Etapas da Obra
d) Outros, especifique: _____

15→ Quais as pessoas envolvidas no processo de aprovação do orçamento?

- a) Sócio-Diretor Administrativo
b) Sócio Diretor Financeiro
c) Sócio-Diretor Administrativo, Sócio-Diretor Financeiro
d) Outros, especifique: _____

16→ O orçamento é revisado? Qual a periodicidade da revisão?

17→ Quais os tipos de orçamentos que são elaborados pela empresa?

- a) Orçamento Fluxo de Caixa d) Balanço Patrimonial Orçado
b) Orçamento de Receita e) Orçamento de Investimento
c) Orçamento de Custos f) Outros, especifique: _____

18→ As metas do orçamento são atingidas

- a) Em mais de 50% b) Em menos de 50%

19→ Quais os relatórios financeiros que a empresa utiliza?

- a) Contábeis d) Situação dos projetos de investimentos
b) Financeiros e) Outros, especifique: _____
c) Fluxos de Caixa

20→ A empresa calcula seus custos?

- a) Sim b) Não

Qual o método de custeio utilizado?

21→ A empresa utiliza as informações contábeis para que fins? (Múltipla escolha).

- a) Apenas para fins fiscais
b) Para o controle das operações
c) Outros, especifique: _____

Dados pertinentes à Medição de Desempenho da empresa

22→ A empresa mede sistematicamente o desempenho da organização?

- a) Sim b) Não

23→ Quais as medidas de desempenho avaliadas pela empresa?

- a) Financeira
b) Recursos Humanos
c) Qualidade dos Serviços
d) Clientes
e) Mercado

24→ Indique quais dos indicadores listados abaixo sua empresa utiliza para medir o desempenho da empresa.

- a) Custo total da obra
b) Percentual das despesas com os empregados no custo da obra
c) Percentual do faturamento aplicado na aquisição de ativos fixos
d) Fluxo de Caixa
e) Composição do Endividamento
f) Retorno sobre Investimento
g) Margem de Lucro
h) Percentual de conclusão de obras na data programada
i) Retrabalho

- j) Índice de Treinamento
- l) Nível de satisfação dos clientes
- m) Nível de satisfação dos funcionários
- n) Estatísticas de Trabalhos realizados
- o) Tempo de lançamento de novo empreendimento
- p) Avaliação de fornecedores
- q) Índice de participação no mercado
- r) Percentual do faturamento aplicado em ações ambientais
- s) Outros, especifique: _____

25→ Quais as análises efetuadas pela empresa para avaliação de seus resultados?

- a) Compara os resultados alcançados com as metas estabelecidas nos planos
- b) Para cada obra, a empresa estabelece metas para as áreas (humana, financeira e operacional) e as compara com os resultados obtidos
- c) Para cada obra, a empresa estabelece metas para as áreas (humana, financeira e operacional) e analisa os resultados alcançados por meio de indicadores de desempenho criados para cada área.
- d) Outros, especifique: _____
- e) A empresa não avalia seus resultados

26→ Qual a periodicidade da avaliação dos resultados?

- a) Mensalmente
- b) Trimestralmente
- c) Anualmente
- d) Sem regularidade

27→ Abaixo são listadas algumas possíveis dificuldades no desenvolvimento e na utilização do sistema de medição de desempenho utilizado na empresa. Assinale cada item com o número correspondente a escala de resposta a seguir:

1= Muita 2= Média 3= Pouca 4= Nenhuma

- Resistência a mudanças no uso de medidas de desempenho
- Falta de investimento no sistema de medição, devido ao tamanho da organização
- Insuficiência de informação para a geração de indicadores
- Falta de interesse por parte da administração
- Dificuldade na elaboração de objetivos e estratégias
- Informação em excesso, dificultando a seleção para a alta administração

28→ O desempenho percebido pela empresa se encontra

- a) Acima do setor
- b) Na média do setor
- c) Abaixo do setor

29→ Com relação aos planos para o futuro

- a) A empresa pretende crescer
- b) A empresa pretende ficar como está
- c) A empresa pretende sair do ramo