

# Uma análise do controle gerencial sob o olhar da teoria institucional nas organizações do setor pesqueiro do sul do país

**José Alonso Borba** (UFSC) - jalonso@cse.ufsc.br

**Carolina Martins** (UFSC) - carolcmartins@yahoo.com.br

**Lauro Brito de Almeida** (UFPR) - gbrito@uol.com.br

## **Resumo:**

*Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e formas de controle gerencial inquestionáveis. Dessa forma, o Controle Gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização. A atividade pesqueira é uma das atividades econômicas mais antigas e tem grande representatividade como uma fonte de geração de riquezas. Dentro desta realidade esta pesquisa busca verificar e analisar quais as ocorrências efetivas de práticas de controle gerencial e suas relações com as estruturas de organizações pertencentes ao setor pesqueiro do Sul do país sob a ótica da teoria institucional. Trata-se de um estudo descritivo, na coleta de dados constitui-se de uma pesquisa de levantamento, e no que diz respeito à abordagem do problema, de natureza quantitativa e qualitativa. Dois respondentes de cada uma das vinte e quatro empresas pesquisadas, responderam quarenta e duas questões. Os achados demonstram que as práticas de controle gerencial utilizadas pelo setor pesqueiro no Sul do país, diante das doze ferramentas analisadas, oscilam num intervalo entre o nível informal e o formal. Em relação aos seus sistemas de controle gerencial, os resultados denotam que houve aumento no grau de interação entre as organizações e também no volume de informação. No entanto, a emergência de estruturas de dominação e de padrões de coalizão ainda não parece claramente definida. Pode-se aferir ainda que as organizações pesquisadas se encontram em um estágio emergente, devido aos enlaces inter-organizacionais mais fortes e alguma concentração de organizações em torno de um objetivo comum.*

**Palavras-chave:** Setor Pesqueiro, Controle Gerencial, Teoria Institucional

**Área temática:** Controladoria

## **Uma análise do controle gerencial sob o olhar da teoria institucional nas organizações do setor pesqueiro do sul do país**

### **Resumo**

Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e formas de controle gerencial inquestionáveis. Dessa forma, o Controle Gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização. A atividade pesqueira é uma das atividades econômicas mais antigas e tem grande representatividade como uma fonte de geração de riquezas. Dentro desta realidade esta pesquisa busca verificar e analisar quais as ocorrências efetivas de práticas de controle gerencial e suas relações com as estruturas de organizações pertencentes ao setor pesqueiro do Sul do país sob a ótica da teoria institucional. Trata-se de um estudo descritivo, na coleta de dados constitui-se de uma pesquisa de levantamento, e no que diz respeito à abordagem do problema, de natureza quantitativa e qualitativa. Dois respondentes de cada uma das vinte e quatro empresas pesquisadas, responderam quarenta e duas questões. Os achados demonstram que as práticas de controle gerencial utilizadas pelo setor pesqueiro no Sul do país, diante das doze ferramentas analisadas, oscilam num intervalo entre o nível informal e o formal. Em relação aos seus sistemas de controle gerencial, os resultados denotam que houve aumento no grau de interação entre as organizações e também no volume de informação. No entanto, a emergência de estruturas de dominação e de padrões de coalizão ainda não parece claramente definida. Pode-se aferir ainda que as organizações pesquisadas se encontram em um estágio emergente, devido aos enlaces inter-organizacionais mais fortes e alguma concentração de organizações em torno de um objetivo comum.

Palavras-chave: Setor Pesqueiro, Controle Gerencial, Teoria Institucional

### **1 Introdução**

O Brasil possui 8.500 quilômetros de costa marítima, 4,3 milhões de Zona Econômica Exclusiva e 13,7% do total de reserva de água doce do planeta. Embora a atividade pesqueira no Brasil tenha-se instalado com o início do período colonial português, a pesca ganhou importância econômica há pouco mais de um século.

De acordo com Oliveira (2005) no Brasil percebe-se que a atividade pesqueira não desenvolve totalmente suas capacidades. Este potencial foi historicamente reprimido pela dispersão e descontinuidade de políticas e programas para o setor. Como complementa SILVA et al (2005), há uma importante questão de limites a ser considerada. Os limites suportáveis pelo recurso renovável e os limites das estruturas organizacionais. Os limites suportáveis dizem respeito ao esforço de pesca, já os limites das estruturas organizacionais estão relacionados à capacidade de mudança e inovação das empresas que fazem parte do referido campo organizacional, ou mesmo do setor pesqueiro como um todo.

A situação atual deste setor é fruto de um modelo de exploração concebido na década de 60 e aplicado até o final da década de 80 pela SUDEPE (Superintendência de Desenvolvimento da Pesca), que buscava o aumento da produção, sem grande preocupação com a sustentabilidade dos recursos pesqueiros ou com os demais fatores sociais e culturais ligados à atividade pesqueira.

Esse modelo entrou em decadência na década de 80, levando, entre outras razões, à extinção da SUDEPE. Na década de 90, a pesca e a aqüicultura foram sub-aproveitadas. Nem a criação do Departamento de Pesca e Aqüicultura (DPA), ligado ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), em 1998, reverteu esse quadro, especialmente porque as poucas políticas para o setor privilegiavam a pesca oceânica. A pesca artesanal e de micro e pequenos armadores sofreram um processo de estagnação e de queda. A falta de organização, de regulamentação e de fiscalização da pesca e aqüicultura fez com que algumas atividades como a carcinicultura crescessem de forma desordenada, com profundos impactos sociais e ambientais.

Diante disso, a atividade pesqueira, nas últimas décadas, vem despertando um crescente e renovado interesse no Brasil, nos diferentes agentes sociais, públicos e privados, sendo objetivo de estudos e discussões que buscam aprofundar a compreensão da sua dinâmica. Segundo Oliveira (2005), esse interesse pelo setor é motivado por diversas razões, entre as quais podem ser citadas:

- a) sua potencialidade latente, em termos de produção e competitividade nos mercados interno e externo, e em termos de geração de emprego e renda para diversos segmentos sociais;
- b) pelo número de trabalhadores e famílias hoje envolvidas;
- c) por seu caráter cultural, uma vez que a pesca representa uma das expressões mais autênticas de algumas regiões do Brasil, como, por exemplo, a Região Sul;
- d) por suas características peculiares, que o tornam altamente dependente da sustentabilidade dos ecossistemas aquáticos, marinhos e continentais;
- e) por incluir-se no grupo de atividades estrategicamente comprometidas com a segurança alimentar do país;
- f) por serem desenvolvidas em áreas nacionais e também internacionais, sendo, neste último caso, passíveis de conflitos por serem matéria de negociações e acordos internacionais.

Sendo assim, buscar instrumentos que atendam ao processo de gestão organizacional para organizações que compõem este setor torna-se essencial para a permanência no mercado. O Controle Gerencial se apresenta como um desses instrumentos que provêem informações que demonstram a situação da empresa e apresentam subsídios para o processo de tomada de decisões.

Por outro lado, a teoria institucional se apresenta como uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil para explicar muitas de suas aplicações, causas e conseqüências. Ela permite analisar o Controle Gerencial como uma linguagem que influencia a percepção da realidade por parte das pessoas nela envolvidas, bem como a forma como sobre ela raciocinam e, conseqüentemente, a forma como sobre ela agem.

Em seu trabalho sobre a análise institucional da pesca artesanal no município de Rio Grande, Monteiro e Caldasso (2005) acrescentam que há um componente de incerteza na oferta dos recursos naturais que dificulta a maximização intertemporal do lucro. Os aspectos relacionados à distribuição espacial dos recursos naturais impossibilitam, em muitos casos, projeções da organização com relação a seu futuro.

A atividade pesqueira na Região Sul é responsável por cerca de 350.000 empregos direta e indiretamente e é realizada tanto em escala industrial quanto artesanal. A produção pesqueira industrial supera em muito a artesanal, representando atualmente cerca de 93% do

total desembarcado, constituindo-se na principal fonte econômica relacionada à produção de pescados. (IBAMA/CEPSUL, 2005).

Dessa forma, a questão de pesquisa orientadora desse estudo é: **Sob a ótica da Teoria Institucional, quais são as práticas de controle e suas relações com as estruturas de organizações do setor pesqueiro do Sul do País?**

Portanto, o objetivo geral deste estudo é identificar quais são as ocorrências efetivas de práticas de controle gerencial e suas relações com as estruturas de organizações pertencentes ao setor pesqueiro do Sul do país sob a ótica da teoria institucional.

Além desta *introdução* o trabalho compõe-se de mais cinco seções. Na seqüência na seção *Controle Gerencial e a Teoria Institucional* são abordados os fundamentos conceituais dessas teorias. Em seguida, em *Metodologia* são enunciados os procedimentos utilizados nesta pesquisa. Na seção *Resultados e discussão* são apresentados os resultados da pesquisa e as respectivas análises. Por fim, em *Conclusões e recomendações*, a reflexão final sobre a pesquisa e proposições de novas abordagens. As *Referências* listam os textos utilizados para o suporte da pesquisa.

## **2.1 Controle Gerencial e a Teoria Institucional**

Segundo Frezatti et al. (2006) o mundo tem evoluído em complexidade como resultado da grande relação de interdependência entre as economias mundiais. E simultaneamente o mundo tem se tornado muito mais dinâmico em decorrência da explosão de canais de comunicação em rede mundial. Para sobreviver nesta situação, as organizações não devem permanecer sem mudanças por muito tempo. Em tese, as empresas são induzidas a implementar processos de mudanças nos seus mais diversos modelos de gestão, e conseqüentemente nos seus instrumentos gerenciais, sendo um destes o Controle Gerencial.

No entanto, apesar deste quadro de iminente modernização da Contabilidade Gerencial, ela pouco tem se modificado. Silva (2004) relata que é possível observar que muitas empresas estão ainda trabalhando na introdução e desenvolvimento do que muitos autores poderiam caracterizar como sistemas de custeio tradicionais. O que se observa é que os sistemas contábeis são difíceis de mudar, apesar da influência das mudanças de mercado que coloca grande pressão para que a contabilidade de modifique.

Para Machado-da-Silva (2006) a adoção do enfoque institucional como insight teórico para explorar processos de mudança contábeis é recente. Os pesquisadores da teoria institucional defendem as idéias dessa teoria a partir de fundamentadas críticas à teoria neoclássica. Essa teoria neoclássica da firma foca a mudança na contabilidade como um produto de um comportamento racional que visa otimizar o lucro com base na geração informações eficazes. (GUERREIRO, 2006)

Entretanto, o modelo neoclássico pautado na racionalidade dos indivíduos se mostra insuficiente para explicar como as organizações evoluem de um estágio para outro da atividade econômica. Verifica-se que a interação dos fatores psicológicos e sociológicos aos processos de institucionalização complementa a abordagem institucional e contribui para entender como são formadas as instituições nas organizações. (ALMEIDA et al, 2007)

Dambrin *et al* (2007) estudaram o processo de como uma mudança na lógica institucional de um campo organizacional se difunde através do sistema de controle gerencial de uma empresa. A estrutura teórica proposta por estes autores permite descrever o processo de institucionalização de sistemas de controle gerencial mais detalhadamente a partir das técnicas, ideais e opiniões traduzidas nos sistemas de controle de uma organização.

Nesse contexto, a Contabilidade Gerencial tem a missão de prover as informações adequadas para que os gestores maximizem o resultado econômico de suas decisões. Como consequência, os estudos da contabilidade são desenvolvidos sobre essa orientação, buscando sempre modelos e soluções mais eficientes que levem a maximização do lucro da empresa. Já a teoria institucional se apresenta como uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil para explicar muitas de suas aplicações, causas e consequências. Na teoria institucional a contabilidade é enfocada como uma instituição que dá sentido a determinado grupo social (Beuren *et al* 2006),

A abordagem institucional não deve ser considerada nem a única, nem a melhor abordagem, porém demonstra ser uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas e para explorar a interação entre a Contabilidade Gerencial e outras instituições sociais. Não importa o gap existente entre a teoria e a prática, o importante é estudar a prática da contabilidade gerencial. A visão da Contabilidade Gerencial como uma instituição, ou seja, como um conjunto de rotinas desempenhadas de forma habitual por um grupo de indivíduos, evidencia a natureza social e não técnica do problema da Contabilidade Gerencial (Scapens, 1994).

Meer-Kooistra e Vosselman (2000) atentam para o fato de como o fluxo de informações pode ser útil para se tirar conclusões de como diversos fatores podem influenciar no estabelecimento de estruturas de controle. Em sua pesquisa, eles ressaltaram a presença de fatores estratégicos, culturais e históricos de grande relevância para o processo de tomada de decisões e para a constituição das estruturas de controle.

Uma grande variedade de teorias e um diferente número de abordagens metodológicas são usados para estudar as práticas da contabilidade gerencial. Uma delas estendeu o domínio teórico da economia para o estudo de tais práticas. A chamada teoria neoclássica da firma foi desenvolvida para prever comportamentos e efetuar uma análise do mercado como um todo. A teoria neoclássica tem orientado fortemente os preceitos teóricos da contabilidade gerencial (SCAPENS, 2006).

Frezatti *et al* (2005) ressalta que para a contabilidade gerencial a visão normativa possui grande influência no âmbito conceitual. Sendo que um retrato desta realidade é o fato de a maioria dos textos de contabilidade gerencial serem desenvolvidos com a idéia de uma firma na qual não existem problemas informacionais.

É importante ressaltar que na abordagem institucional não se excluem a possibilidade de organizações serem orientadas em grande parte pela lógica da eficiência produtiva, preocupadas predominantemente com os aspectos técnicos dos processos envolvidos. Levando em consideração o âmbito institucional, as organizações são resultados do processo de institucionalização e de seu impacto sobre as atitudes e ações dos agentes envolvidos neste processo (Fonseca e Machado-da-Silva, 2001).

Esta reflexão é corroborado por Scapens (2006) quando afirma que o comportamento organizacional pode ter elementos institucionais e técnicos simultaneamente. Além disso, ressalta que esta aproximação entre elementos técnicos e institucionais tendem a fornecer introspecções úteis, na medida em que amplia o foco da pesquisa em contabilidade gerencial para além da racionalidade econômica.

Contabilidade Gerencial estabelece uma estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização. O desempenho organizacional é reportado tanto internamente como externamente de acordo com regras e convenções. Os eventos econômicos não respondem por si mesmos, as

atividades organizacionais são vistas pelas pessoas de acordo com a lógica da mensuração contábil (Guerreiro *et al* (2006).

Nesse contexto, além de adotar na Contabilidade Gerencial os preceitos da teoria convencional, como geradora de informações para a tomadora de decisões racionais para a maximização do lucro, pode-se também explorá-la como uma base institucional para a tomada de decisões e estruturar a formação de crenças e expectativas. A questão é o entendimento de como suas práticas proporcionam coerência social, bem como significado ao comportamento organizacional, permitindo aos indivíduos e grupos dentro da organização dar significado às suas atividades do dia-a-dia.

### **3 Metodologia**

O estudo caracteriza-se como sendo, quanto aos objetivos um estudo descritivo, quanto ao procedimento adotado para a coleta de dados, uma pesquisa de levantamento e ainda não-experimental, pois não envolve manipulação de variáveis, e no que diz respeito à abordagem do problema, de natureza quantitativa e qualitativa.

Foi permitida a exposição das características peculiares, bem como o perfil dos membros entrevistados sem a exposição do nome da empresa. Optou-se por esta caracterização para que, com a finalização da pesquisa, houvesse um delineamento das empresas de maior representatividade no setor, bem como dos membros que atuam na gestão e controle das mesmas.

Levou-se em consideração também a maneira como se dão os controles de gestão, em todos os seus domínios, na forma como são empregados – se os são informalmente ou formalmente. Além de ser questionado a frequência com que são utilizadas estas ferramentas, ou seja, as informações geradas por estas. E ainda as formas de disponibilização das informações geradas por estes controles, isto é, quem tem contato e conhecimento com estas. Na entrevista foram constituídas duas pesquisas de natureza dissertativa para que com as respostas dadas pelos entrevistados se pudessem saber a real compreensão conceitual dos controles de gestão e a relação dos controles de gestão utilizados com o funcionamento em suas respectivas empresas.

No desenvolvimento da pesquisa optou-se por trabalhar com as duas metodologias para abordagem de um problema de pesquisa, a qualitativa e a quantitativa. No que diz respeito à abordagem qualitativa, os estudos que empregam esta metodologia podem descrever a complexidade de determinado fenômeno, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos em maior nível de profundidade. (BEUREN, 2004)

Diferentemente da pesquisa qualitativa, a abordagem quantitativa assumiu grande importância neste estudo, pois teve como função garantir a precisão dos resultados obtidos, evitando distorções de análise e interpretação, e proporcionando uma margem de segurança quanto às conclusões obtidas.

#### **3.1 Amostra de Pesquisa**

A amostra constituiu-se de empresas produtoras, comerciais e industriais, excluindo-se as exclusivamente voltadas ao comércio, atuantes no setor pesqueiro do Estado de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul, selecionadas segundo o número de funcionários. A seleção da amostra pesquisada partiu da compilação de todas as empresas atuantes no setor pesqueiro da Região Sul e devidamente registradas junto aos Sindicatos das Empresas Pesqueiras de cada Estado desta região até o mês de janeiro do ano de 2007.

Santa Catarina possuía dois sindicatos, o Sindipi (Itajaí) com 245 afiliados e o Sindifloripa (Florianópolis) com 23 afiliados. Rio Grande do Sul, apenas o Sindicato de Rio Grande (Rio Grande) com 13 afiliados. Já o Estado do Paraná não havia sindicato exclusivo deste setor, e constatou-se junto a Federação Paranaense de Indústrias, que não também não havia nenhuma empresa com o perfil desejado. As empresas que atuavam no setor pesqueiro do Estado do Paraná trabalhavam com a atividade de comércio e distribuição, atuando como entrepostos de pescados.

Durante a compilação dos dados, optou-se por trabalhar com as empresas que possuíam um número superior a cem funcionários, devido ao grande número de micro e pequenas empresas. Para a seleção da amostra foi efetuado contato telefônico, esclarecendo o valor e os objetivos da pesquisa e solicitando seus endereços de funcionamento e o aceite da participação de cada uma delas. As entrevistas e questionários foram executados in loco pelos próprios pesquisadores. O trabalho realizado apresentou uma perspectiva do tipo transversal, pois a pesquisa se deu em um dado momento do tempo, enfocando apenas um instante do funcionamento da empresa.

### **3.2 Pré-teste**

Antes do início do processo de coleta de dados foram feitos dois pré-testes nos quais toda a estrutura do instrumento foi revisada. Foi solicitado a dois funcionários de cada empresa que respondessem as entrevistas e, em seguida, foi colocado em pauta todo o roteiro para se entender as dúvidas e aprimorar o questionário. Foi verificada a complexidade das questões, o tempo que o respondente levou para concluir, o entendimento do que estava sendo perguntado e a validação da importância das variáveis que foram utilizadas na entrevista, bem como das práticas de controle pré-selecionadas.

Com base no trabalho de Moreira (2003), foram selecionadas doze ferramentas das vinte e quatro citadas naquele trabalho, sendo que as escolhidas foram as mais mencionadas no ambiente daquela pesquisa.

Já a seleção dos elementos facilitadores para a estabilidade das práticas foi através do trabalho de Beuren et al (2006) onde estes pesquisadores fizeram uso dos mesmos elementos – assessoria contábil, softwares profissionais e planilhas de cálculo desenvolvidas internamente – nos questionários aplicados nas maiores indústrias catarinenses.

No primeiro pré-teste executado, opiniões como o esclarecimento de questões com entendimento dúbio, vocabulário demasiadamente rebuscado e as devidas reparações sugeridas. No segundo pré-teste, já com as primeiras alterações feitas, foi sugerido pelo segundo respondente uma reformulação no lay-out do roteiro de entrevista e destacada a agilidade e clareza das questões levantadas.

Também foi discutida a questão de confidencialidade das informações para entender e assegurar que os respondentes estavam confortáveis em responder com veracidade sobre suas concepções e se estavam seguros que os dados seriam utilizados apenas pela pesquisadora.

No que diz respeito às perguntas constantes sobre as características institucionais, estas foram baseadas no trabalho de Abreu (2006), que trabalhou com os três pilares. São eles: cognitivo, normativo, e regulativo em uma multinacional. São definidos da seguinte forma, de acordo com Silva (2005):

- Cognitivo: O grau de interação entre as organizações e os membros que as compõem.
- Normativo: O grau de interação entre as organizações e as instituições profissionais a elas relacionadas.

- **Regulativo:** O grau de interação entre as organizações foi observado por meio da percepção que os atores expressaram das relações e atitudes existentes entre as organizações e do papel político, institucional e técnico que cada uma desempenha.

Com as devidas alterações, o processo de coleta de dados se deu através de entrevistas dirigidas e estruturadas aos componentes da amostra, desenvolvendo-se o assunto a partir de perguntas precisas, pré-formuladas e com uma ordem estabelecida. Optou-se por esta sistemática, seguindo a mesma ordem e redação para todos os entrevistados para que, ao final, os dados coletados pudessem receber tratamentos estatísticos.

Dessa forma, esta sistemática tem como finalidade refinar e dar uma maior sustentação aos achados da pesquisa, além de ajudar a pesquisadora a lapidar as entrevistas e modificar o foco de algumas perguntas das que seriam realizadas e dar maior embasamento para que as entrevistas fossem mais proveitosas.

### **3.3 Análise dos Dados**

Dois respondentes de cada uma das vinte e quatro empresas pesquisadas, responderam as quarenta e duas questões. Procedeu-se desta maneira para que, na utilização dos coeficientes de correlação fossem passíveis de uma interpretação coerente da realidade apresentada.

De posse das respostas, para realizar a mensuração do grau de institucionalização e da relação das práticas com as crenças e valores aceitos e compartilhados pelos membros da organização foi utilizada a Escala Likert (GOODE et al, 1960) numeração de 1 a 5 pontos para cada questão. Sendo assim, elaborou-se uma planilha onde os dados foram tabulados, recebendo cada alternativa respondida para cada questionamento efetuado um código numérico correspondente. Foram 42 perguntas com este objetivo. Para cada pergunta o respondente tinha a opção dos seguintes opostos semânticos: Discordo Totalmente, Discordo, Depende da situação, Concordo e Concordo Totalmente.

Para classificar o grau de institucionalização, em relação aos sistemas de controle gerencial, de acordo com os indicadores em alta, moderada e baixa institucionalização, houve a necessidade de se inverter nas contra-perguntas, a pontuação das perguntas de 6 a 9 e de 11 a 14. Desta forma, o entrevistado que respondeu que concordava com a pergunta 9, por exemplo, recebeu a pontuação 2 e não a pontuação 4. A interpretação desta forma de classificação mostra que, quanto menor a pontuação, menos institucionalizado está o respondente, e quanto maior a pontuação, mais institucionalizado ele está em relação aos sistemas de controle gerencial. Desta forma, foi possível mensurar a correta média de institucionalização.

## **4. Resultados e discussão**

No que tange às atividades exercidas, 100% das empresas constantes na amostra tanto as atuantes na captura, quanto na indústria comercializam seus produtos, ou seja, atuavam no comércio. As 24 empresas pesquisadas formaram-se três grupos de empresas: 15 empresas (62%) atuam no segmento capturando, processando e vendendo o pescado, 2 empresas (8%) atuavam na captura e no comércio do pescado in natura e 7 empresas (30%) apenas compravam o pescado de outras empresas, para depois processar e vender o produto industrializado.

Apesar de exercerem em sua maioria mais de uma atividade, as empresas têm como características: 75% (18) estão juridicamente estruturadas em apenas uma empresa e através

destas executam e prestam contas de suas atividades ao governo; 21% (5) da amostra possui duas empresas juridicamente estruturadas para consecução de suas atividades; e apenas uma (4%) utiliza de três empresas para executar cada atividade isoladamente.

Na tentativa de dimensionar o perfil destas empresas no que diz respeito à produção e à receita, questionou-se aos respondentes a representatividade de cada atividade executada pela empresa na produção e seu respectivo impacto na receita. Levando em consideração a produção, percebe-se que a linha de absorção é peculiar a cada empresa. Mesmo assim torna-se interessante observar o comportamento destas em três opções de atuação:

- 1) Quinze (62,5%) empresas que atuam com captura, indústria e comércio, destinam sua produção própria para o abastecimento de sua linha de processamento, e relataram que nos casos onde a espécie capturada não é rentável à industrialização é que estas empresas comercializam sua produção in natura. No entanto, dentro das quinze empresas observadas, em 12 (80%) delas sua capacidade de captura própria é muito inferior a sua capacidade de processamento, o que torna necessária a compra de matéria-prima de outros produtores.
- 2) Duas (8,5%) empresas que atuam somente com a captura e comércio destinam toda sua produção à comercialização in natura. Nestas duas empresas existem duas formas de posicionamento do produto capturado. Uma delas são as espécies destinadas ao comércio atacadista e varejista. Estas espécies são comercializadas in natura em mercados de abastecimento de grandes capitais ou em postos de venda distribuídos nas cidades onde as empresas atuam. E outra forma de escoamento da produção nestas empresas que não possuem planta física de processamento é a indústria, onde as empresas pagam pelos serviços de processamento e comercializam espécies não demandadas nos mercados de produtos in natura.
- 3) Sete (29%) empresas atuam somente no processamento e comercialização de seus produtos. Estas empresas compram toda a sua matéria-prima de outras empresas ou produtores. Elas trabalham com o processamento e o congelamento de produtos, sendo que em algumas situações, quando possuem capacidade ociosa de produção, elas oferecem serviços de manipulação e armazenagem para empresas que não possuem capacidade física para isso, ou seja, aquelas que possuem frota para captura, mas quando necessitam processar a matéria-prima capturada contratam os serviços de empresas que os dispõem.

Levando em consideração a característica receita anual, 17 (70%) das empresas pesquisadas atribuem mais de 50% de representatividade de seu faturamento à atividade industrial; 4 (17%) destacam que a atividade de captura é responsável por mais de 50% de seu faturamento; e 3 (13%) das empresas atribuíram 50% de representatividade à atividade industrial e 50% à atividade de captura.

#### **4.1 Perfil da Administração**

Observa-se que 75% (18) das empresas participantes da amostra se destacam por possuírem uma administração familiar. Segundo Lodi (1998), a empresa familiar é aquela em que a sucessão da diretoria está ligada ao fator hereditário e onde os valores institucionais da firma identificam-se com um sobrenome de família ou com a figura de um fundador. E ressalta que este conceito de administração familiar nasce geralmente com a segunda geração de dirigentes. No entanto, 17% (4) destas têm uma administração profissional, ou seja, apesar de pertencer a um proprietário, a organização não é gerida por ele ou sua direção composta

por membros da família. E 8% (2) se destacam por serem estruturadas como uma unidade de negócio de uma organização multinacional.

No que diz respeito ao perfil dos respondentes, 50% (12) da amostra possuem nível superior completo, e 17% (4) superior incompleto, sendo que 4% (1) têm pós-graduação completa na área contábil. E ainda 21% (5) possuem o ensino médio completo. Além de 8% (2) terem formação técnica em Contabilidade. Dos 21% (5) com apenas o ensino médio completo, 40% (2) são diretores-proprietários das organizações em que atuam.

Em relação ao tempo de atuação, nos dados encontrados 67% (16) dos entrevistados são funcionários que atuam a mais de quinze anos na mesma organização, pessoas que trabalham nas empresas desde sua fundação ou foram contratadas logo depois do início das suas atividades. Observa-se também que 17% (4) dos respondentes pertencentes ao nível gerencial das empresas pesquisadas são pessoas que atuam no setor pesqueiro a menos de cinco anos. Estes 17% (4) são pessoas com nível superior completo, sendo que um deles possui pós-graduação na área contábil.

Quando analisamos o cruzamento do tempo de atuação com o nível de escolaridade dos respondentes, o que se percebe é um quadro funcional que vem se profissionalizando, no qual os gestores atuais são indivíduos que priorizaram o conhecimento técnico. Além desses indivíduos que já se encontram devidamente empregados, é alto também o nível de contratação de profissionais habilitados para gerir estas empresas.

#### ***4.2 Controle Gerencial no Setor Pesqueiro***

Com base nas lista de ferramentas apresentada por Moreira (2003) em seu trabalho sobre sistemas de informações gerenciais nas empresas de indústria de pesca da Foz do Rio Itajaí-Açu, foram selecionadas, e posteriormente analisadas, 12 ferramentas, sendo elas: planejamento estratégico, orçamento, comparação orçado e realizado, análise de resultado por área de negócios, análise de resultados por produto, análise do ponto de equilíbrio, fluxo de Caixa, análise e controle de Custos, análise de informações contábeis, recuperação de investimento, benchmarking e metodologias de qualidade.

Ao analisar a utilização das ferramentas individualmente por cada uma das organizações entrevistadas, percebe-se cada ferramenta obteve uma média de utilização em um intervalo entre o nível informal e o nível formal. Foi calculada a média de utilização de cada uma delas em cada organização. A ferramenta que obteve a média de utilização mais alta (2,96) foi o fluxo de caixa, sendo quase uma totalidade a utilização formal desta ferramenta nas organizações pesquisadas.

No que tange as metodologias de qualidade utilizadas, nas organizações pesquisadas o único selo de qualidade que 92% (22) delas possuem, e apenas duas (8%) não o têm, é o Selo de Inspeção Federal (SIF). Através desta certificação, as empresas ficam habilitadas a comercializar suas mercadorias em âmbito nacional e internacional. Trata-se de uma obrigatoriedade para empresas que têm como um de seus objetivos a exportação. Uma outra certificação, esta uma exigência somente para as que exportam para a Comunidade Européia, é o APCC (Análise de Pontos Críticos de Controle). Das empresas que possuem o Selo de Inspeção Federal, apenas uma (4,5%) não o tem.

Ao se analisar a utilização das ferramentas de controle como um conjunto, agrupando as respostas dadas por cada empresa a cada ferramenta, obteve-se uma média de utilização do conjunto de ferramentas pelas organizações componentes da amostra no valor de 2,55, sendo este um nível entre o informal e o formal.

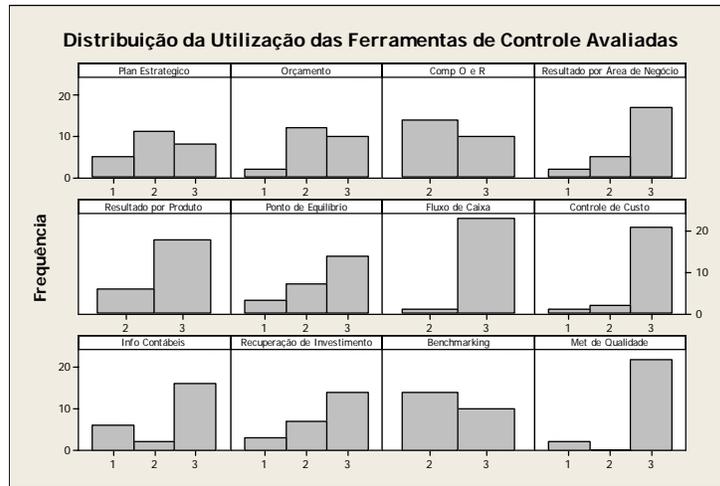


Figura 1: Distribuição da Utilização das Ferramentas de Controle Avaliadas  
Fonte: Dados Primários

Observa-se na figura 1 como se comporta a utilização de cada uma das ferramentas de controle citadas, com relação a não-utilização (nível 1), a utilização informal (nível 2) e a utilização formal (nível 3).

### 4.3 Frequência

No que tange à variável frequência, o comportamento das ferramentas de controle gerencial nas organizações deve ser analisada comparando-se cada ferramenta individualmente nas diferentes organizações. Optou-se por não analisar o controle gerencial como um conjunto dentro de cada empresa, visto que para cada ferramenta há uma frequência distinta. Sendo assim, os resultados obtidos com relação à frequência de utilização de cada ferramenta no conjunto de empresas podem ser melhor visualizados no gráfico 1.

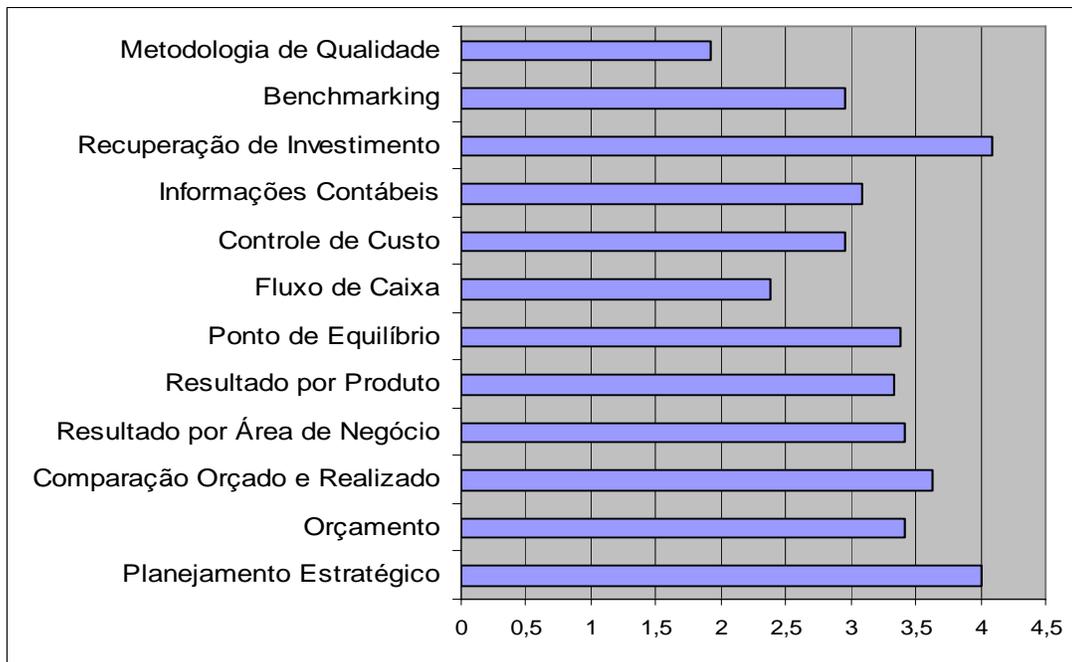


Gráfico 1: Distribuição de Frequência  
Fonte: Dados Primários

Os valores apresentados no gráfico correspondem à média de frequência de utilização das informações para cada ferramenta dentro das organizações participantes da amostra. Sendo que, como esclarecido na metodologia, as respostas: nunca, semanal, mensal, semestral e anual receberam os valores 1, 2, 3, 4 e 5 respectivamente, para tratamento estatístico.

#### 4.4 Níveis Hierárquicos

Levando em consideração a variável níveis hierárquicos, o que se percebeu durante as entrevistas foi o domínio quase absoluto do acesso às informações geradas nos sistemas de controle gerencial, pelo nível gerencial (2,19). Durante as entrevistas, verificou-se que as ferramentas que proporcionam informações de cunho estratégico, ou mesmo aquelas que sinalizam valores monetários sobre o desempenho geral da organização são, em sua grande maioria, de uso exclusivo dos indivíduos que ocupam cargo de gerência. Já nas ferramentas que necessitam do conhecimento e da participação de todos os colaboradores de uma organização, como nas metodologias de qualidade e o controle de custos, além do fluxo de caixa, observa-se maior abertura no acesso às informações disponíveis no sistema.

Quando esta variável é analisada como um conjunto dentro de cada organização entrevistada, a situação não se altera. O que pode levar à conclusão que, além de as ferramentas em geral serem de difícil acesso ao nível operacional (12,5%), no conjunto de empresas, cada uma das organizações mantém o acesso às informações quase exclusivamente ao nível gerencial (79%).

#### 4.5 Elementos Facilitadores para Estabilidade das Práticas

Para averiguar como as informações contidas nos controles de gestão disseminam-se na empresa e como são disponibilizadas dentro da organização, investigaram-se as empresas quanto à integração dos sistemas e às tecnologias empregadas para a efetiva disponibilização das informações.

Dessa forma, neste tópico são apresentados três mecanismos de disseminação de informações dentro de uma organização. Em relação à integração dos sistemas, verificou-se que 6,94% das empresas não possuem seus sistemas de controle de gestão integrados, 80,56% têm seus sistemas integrados e 12,5% estão com os controles de gestão parcialmente integrados. Abaixo serão descritas como cada uma é estruturada e integrada aos processos de controle das empresas entrevistadas.

Tabela 1 – Integração dos Mecanismos de Disseminação de Informações

<i>Mecanismos de Disseminação de Informações</i>		<i>Não Integrado</i>	<i>Parcialmente Integrado</i>	<i>Integrado</i>	<i>Total</i>
Assessoria Contábil	n° de empresas	0	8	16	24
	% de empresas	0,00%	33,33%	66,67%	100%
Software Profissionais	n° de empresas	4	1	19	24
	% de empresas	16,67%	4,17%	79,17%	100%
Planilhas de Cálculo	n° de empresas	1	0	23	24
	% de empresas	4,17%	0,00%	95,83%	100%
Total		6,94%	12,50%	80,56%	100%

Fonte: Dados Primários

#### ***4.6 Compreensão das Práticas de Controle***

Quanto a compreensão das práticas de controle e de suas respectivas conseqüências de implementação por parte das organizações constantes na amostra, observou-se de acordo com as respostas dadas que, por unanimidade, as empresas atribuem a implementação das práticas de controle ao aprimoramento de seus processos técnicos. Foi destacada a necessidade de se aderir “às inovações tecnológicas disponíveis para o auxílio à gestão”. Sendo assim, os respondentes destacaram que como são eminentemente voltadas ao lucro, implantaram os sistemas de controle gerencial “com o objetivo de obter maior dinamismo e agilidade em seus processos de tomada de decisões”.

Com relação à finalidade dos sistemas de controle praticados em cada uma das empresas individualmente, o que mais foi destacado nas respostas foi a objetividade. Devido à importância estratégica da informação no processo de vendas, a agilidade em seu processamento foi tida como fundamental. As afirmações enfatizam que o sistema de controle gerencial quando implementado em uma empresa tem como objetivo, principalmente, “permitir segurança no processo de tomada de decisões”, e ainda o “acompanhamento das conseqüências das ações tomadas pela empresa como um todo, desde o controle das atividades diárias até o comportamento geral da organização em longo prazo”.

Além de monitorar as reações do mercado e garantir a competitividade no mesmo, o sistema de controle gerencial para os respondentes tem como objetivo garantir a “...continuação viável do negócio e o bom andamento das atividades planejadas pela empresa e para a empresa, através da sistematização dos processos, garantindo a integridade da organização e a honra de seus compromissos através do controle de suas atividades...”.

Com relação à decisão de implementação, em 83% (20) das empresas pesquisadas o proprietário foi apontado como o responsável por esta decisão. Os outros 17% (4) foram membros da gerência, pertencentes ao departamento financeiro ou contábil, e que desempenham esta função a mais de dez anos. No que diz respeito ao tempo em que são utilizados os controles gerenciais, a média de anos desde a implementação destes sistemas é de 12,15 anos.

Como mudanças que ocorreram após a implementação destes sistemas, percebe-se que a possibilidade de monitoramento das atividades organizacionais, como exemplo o controle dos custos, a agilidade e a qualidade aos processos, são os principais aspectos positivos percebido nos controles de gestão, com maior indicação dos respondentes (96%). Por outro lado, apenas um respondente apontou que diante da situação do setor pesqueiro em seu Estado (RS), o controle gerencial não faz “nenhum milagre” no papel de uma ferramenta de gestão.

Quanto às metodologias de qualidade, em complemento às respostas dadas, a principal preocupação apontada pelos respondentes atualmente é com “...a ameaça de embargo aos produtos brasileiros”. A União Européia exige das empresas pesqueiras brasileiras adaptações de equipamentos e embarcações, rastreabilidade dos barcos e implantação do APCC, sigla para um conjunto de medidas de segurança alimentar no processamento do pescado. A organização internacional impôs restrições ao pescado enquanto não for atendida.

Esta pressão se deve à política de proteção de mercado adotada pela União Européia. O Brasil rivaliza com países europeus um espaço cada vez maior na comercialização de pescado. Nesse sentido, as alterações nos processos de controle foram tidas como imprescindíveis diante da “necessidade de números que comprovem o comprometimento da organização com a qualidade de seus produtos e com a estabilidade de suas relações comerciais”. Ou seja, tanto nos processos de manufatura de cada produto exportado, bem como na automação eficiente dos processos de gestão envolvidos, foram destacadas medidas

tidas como imprescindíveis, pois este mercado foi apontado como de “...suma importância para o setor”.

#### **4.7 Características Institucionais**

A partir do cruzamento das médias de respostas de cada uma das quatorze perguntas de cada pilar analisado obteve-se como se comporta cada pilar – cognitivo, regulativo e normativo – no conjunto de organizações pesquisadas, como também a correlação entre os pilares em cada grupo de atividades executadas pelas empresas, e assim detectou-se o grau de institucionalização no que diz respeito à utilização de sistemas de controle gerencial nas empresas do setor pesqueiro de acordo com os tipos de atividades que cada uma exerce.

Para descrever a associação entre os três pilares nas 24 pesquisadas, a correlação mediu o grau de dependência linear entre duas variáveis por análise, ou seja, a intensidade da associação entre os pilares cognitivo-normativo, cognitivo-regulativo e normativo-regulativo. O coeficiente de Pearson foi a medida implementada, por ser a mais conhecida para o estudo da correlação.

De acordo com as atividades exercidas por cada empresa, as empresas pesquisadas foram divididas em três grupos, sendo eles:

- 1) Captura, indústria e comércio: representam 61,5% da amostra. Entre os pilares cognitivo e normativo o comportamento das variáveis demonstrou uma correlação ascendente, porém não muito alta. O que indica que estas duas variáveis estão associadas positivamente, assim quando se obtém maior incidência de fatores relacionados ao pilar cognitivo se encontra também fatores relacionados ao pilar normativo. A associação entre os pilares cognitivo e regulativo, o coeficiente de correlação destas duas variáveis afirmou que a associação foi mais forte, sendo mais provável encontrar-se fatores relacionados ao pilar cognitivo e ao pilar regulativo na mesma organização. Sobre o pilar normativo e regulativo, a situação também confirmou uma correlação positiva, ou seja, o comportamento das variáveis delineia uma trajetória ascendente, os dados estão um pouco mais dispersos que os apresentados pelos pilares cognitivo e regulativo, e mais concisos do que os dos pilares cognitivos e normativos.
- 2) Indústria e comércio: correspondem a 30% da amostra. Entre os pilares cognitivo e normativo a relação entre as variáveis foi muito vaga. Os dados correspondentes às respostas oferecidas não demonstram ligações nos comportamentos das variáveis, ou seja, quando encontramos situações com fatores relacionados ao pilar cognitivo provavelmente não encontraremos fatores relacionados aos pilares normativos. As variáveis pilar cognitivo e regulativo, os resultados encontrados no gráfico de dispersão são muito similares aos encontrados entre os pilares cognitivo e normativo. E a relação encontrada entre os pilares normativo e regulativo foi muito similar às duas anteriores. Os pontos continuaram dispersos e com pouca associação. Uma conclusão a partir dos valores encontrados entre estes três pilares é que neste grupo de empresas os pilares institucionais não possuem praticamente relação, seu grau de associação é baixo, ou seja, seus fatores não possuem relação.
- 3) Captura e comércio: correspondem a 8,5% da amostra, ou seja, elas possuem em suas respostas um potencial representativo baixo se comparado com os dois primeiros grupos apresentados anteriormente dentro da amostra. Sendo assim, seus pilares cognitivo e normativo possuem uma correlação positiva alta. Desta forma, quando se encontram características de um, muito provavelmente irá encontrar-se

características de outro. O comportamento dos valores correspondentes a estes já diferiu do anteriormente descrito, seu coeficiente de correlação foi baixo, o que faz concluir que se dentro destas organizações existem características relacionadas ao pilar cognitivo não necessariamente se encontrará características relacionadas ao pilar regulativo e vice-versa. Os valores encontrados são similares aos relacionados entre os pilares cognitivos e normativos, a correlação é alta e positiva, o que demonstra que neste tipo de organizações a incidência de um faz com que provavelmente se encontre fatores relacionados ao outro. Percebe-se que o pilar normativo está altamente associado aos outros dois pilares

## **5. Conclusões e Recomendações**

As análises do estudo das 24 empresas permitem afirmar que em relação aos seus sistemas de controle gerencial houve aumento no grau de interação entre as organizações e também aumento no volume de informação. No entanto, a emergência de estruturas de dominação e de padrões de coalizão ainda não está claramente definida.

As práticas de controle gerencial utilizadas pelo setor pesqueiro no Sul do país, diante das doze ferramentas analisadas, demonstra que cada ferramenta obteve uma média de utilização em um intervalo entre o nível informal e o formal.

Foi também calculada a média de utilização de cada uma delas em cada organização. A ferramenta que obteve a média de utilização mais alta (2,96) foi o fluxo de caixa. Em seguida, aparece a preocupação das empresas com seu controle de custos (2,83) e com a qualidade dos produtos e serviços oferecidos (2,83). Entre as menores médias estão as o planejamento estratégico (2,12) e o orçamento (2,33).

Quanto a variável níveis hierárquicos, o que se percebeu durante as entrevistas foi o domínio quase absoluto do acesso às informações geradas nos sistemas de controle gerencial, pelo nível gerencial (2,19). Verificou-se que as ferramentas que proporcionam informações de cunho estratégico são, em sua grande maioria, de uso exclusivo dos indivíduos que ocupam cargo de gerência. Já nas ferramentas que necessitam do conhecimento e da participação de todos os colaboradores de uma organização, como os controles de qualidade, o controle de custos e o fluxo de caixa, observam-se maiores aberturas no acesso às informações disponíveis no sistema.

No que tange à compreensão das práticas de controle e de suas respectivas consequências de implementação, observou-se que as empresas atribuem a implementação das práticas de controle ao aprimoramento de seus processos técnicos. Foi destacada a necessidade de se aderir às inovações tecnológicas disponíveis para o auxílio à gestão. Os respondentes ressaltaram ainda que, como são eminentemente voltadas ao lucro, implantaram os sistemas de controle gerencial com o objetivo de obter maior dinamismo e agilidade em seus processos de tomada de decisões.

E com base neste conjunto de indicadores, pode-se aferir que essas organizações se encontram em um estágio emergente de desenvolvimento, principalmente devido aos seguintes fatores: possuem enlaces inter-organizacionais mais fortes e alguma concentração organizacional em torno de um objetivo comum, isto é, desenvolvimento e sustentabilidade para o setor através de sistemas de controle mais transparentes e elucidativos.

Apesar do setor pesqueiro ser um dos segmentos agrícolas em condições de incrementar a oferta de alimentos através da diversificação de processos, produtos e serviços, poucos estudos, tanto a nível nacional como internacional foram encontrados sobre o assunto, principalmente quanto as práticas gerenciais e institucionais.

Finalmente, seria de grande relevância para o processo de desenvolvimento do setor como um todo, estudos que efetuassem a comparação entre as práticas de controle gerencial utilizadas pelas empresas do Sul com as das demais regiões brasileiras, bem como com as de outros países.

## 6. Referencias Bibliográficas

ALMEIDA, Lauro B.; CROZATTI, Jaime; SANTOS, Ademilson R. dos. **Considerações Sobre o Processo de Institucionalização de Área Organizacional de Controladoria: Uma Abordagem de Interação da Visão da Psicologia Humana, Cultura Organizacional à Teoria Institucional.** In: XXXI Encontro Anual da ANPAD (2007: Rio de Janeiro). Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. *Conceptualizing management accounting change: na institutional framework.* Management Accounting Research. Manchester: Elsevier BV, 2000. p. 3-25.

COSTA, I. A. **A Pesca Brasileira na Região Sul: Cenários e Perspectivas.** Sindipi: Florianópolis, 2006.

FREZATTI, F.; GUERREIRO, Reinaldo; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. **O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional.** Organizações e Sociedade, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2006.

DAMBRIN, C.; LAMBERT, C.; SPONEM, S. *Control and change: Analysing the process of institutionalisation.* Management Accounting Research. Finland: Elsevier BV, 2007. p. 172-208

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, F.; PEREIRA, Carlos Alberto. *Evaluating management accounting change according to institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank.* Journal Of Accounting And Organizational Change, USA, v. 2, n. 3, p. 196-228, 2006.

MEER-KOISTRA, J.; VOSSELMAN, E. G. J.; *Management Control of transaccional relationships: the case of industrial renovation and maintenance.* Accounting, Organizations and Society. Elsevier BV, 2000. p. 51-77.

MONTEIRO, S. M. M.; CALDASSO, L. P. **Análise Institucional da Pesca Artesanal no Município de Rio Grande/RS.** Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 59, n. 2, p. 215-243, 2005.

MOREIRA, Vilson José. **Avaliação da estrutura dos sistemas de informações gerenciais nas empresas da indústria de pesca da foz do rio Itajaí-Açú.** Florianópolis, 2003. 155p.

OLIVEIRA, G. M. **Pesca: Produção e Balança Comercial.** Brasília: Ibama, 2006.

SCAPENS, Robert W. **Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice.** Management Accounting Research. Manchester: Academic Press Limited, 1994. v.5. p.301-321.

SILVA, Rosimeri Carvalho da. et. Al. **A Indústria Pesqueira no Rio Grande do Sul – Ascensão e Queda.** Revista Eletrônica de Administração. 48 ed. v. 11. n. 6. 2005.

VIEIRA, Marcelo M. F. e ZOUAIN, Déborah M. **Pesquisa Qualitativa em Administração-Teoria e Prática.** 1.ed. Rio de Janeiro: 2005. 1.v.