
Sistema de controle de desempenho como um pacote em empresas nacionais da Região Sul

Control System Performance as A Package in National Enterprises of Southern

*CRISTIAN BAÚ DAL MAGRO**
*MARCELLO CHRISTIANO GORLA***
*CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA****

RESUMO

A gestão das organizações precisa estar focada na melhoria dos aspectos informacionais. No entanto, sistemas convencionais de controle enfatizam informações individuais do planejamento, orçamento e/ou medidas de desempenho. Para satisfazer a essa demanda, surge a abordagem do Sistema de Controle de Desempenho como um pacote, que pondera todos os aspectos institucionais para chegar ao desempenho almejado. Diante dessa premissa, o objetivo do estudo é identificar como é utilizado o sistema de controle de desempenho em organizações, por meio de uma abordagem de pacote de controle (FERREIRA; OTLEY, 2009). A metodologia da pesquisa é caracterizada quanto aos objetivos como exploratória, quanto aos procedimentos estudo multicaso, realizado em duas organizações. A abordagem do problema é de cunho qualitativo e os dados foram coletados por intermédio da entrevista semiestruturada, observação não participante e análise documental. Os resultados do estudo indicam que as organizações utilizam o sistema de controle de desempenho como um pacote e os gestores participam da sua elaboração e execução. Além disso, conclui-se que os elementos

* Doutorando em Ciências Contábeis e Administração na Universidade da Região de Blumenau – FURB

** Doutorando em Ciências Contábeis e Administração na Universidade da Região de Blumenau – FURB

*** Professor do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis e Administração na Universidade da Região de Blumenau – FURB

do pacote do sistema de controle de desempenho são usados com força e coerência pela gestão das organizações.

Palavras-chave: Abordagem holística; Sistema de Controle de Desempenho; Pacote do Sistema de Controle.

ABSTRACT

The management of organizations need to be focused on improving the informational aspects. However, conventional control systems emphasize individual information of planning, budget and performance measures. To satisfy this demand, the approach of the Performance Control System comes as a package that weighs all institutional aspects to reach the desired performance. Given this premise, the aim of the study is to identify how the control system performance is used in organizations, through an approach of control packet (FERREIRA; OTLEY, 2009). The research methodology is characterized as exploratory about the objectives, procedures as multicase study in two organizations. The approach to the problem is a qualitative study and the data were collected through semi-structured interviews, non-participant observation and document analysis. The study results indicate that organizations use the control system performance as a package and managers participate in its preparation and execution. Furthermore, it is concluded that the elements of the package control system performance are used for strength and consistency management of organizations.

Keywords: Holistic approach; Control System Performance; Package Control System.

1 INTRODUÇÃO

O sistema de controle de desempenho é um instrumento de gestão que oferece mecanismos para o controle e a geração de informações destinadas à tomada das decisões. Em simultâneo, organizações têm utilizado de diferentes práticas de controle que visam melhorar a eficiência e a eficácia organizacional, que têm sido decorrência de um sistema de gestão abordado de forma conjunta e não isolada aos anseios organizacionais (SANDELIN, 2008).

A visão de pacote do sistema de controle de desempenho não é obtida por meio das funções de um único elemento, é preciso uma análise conjunta que pondere todos os aspectos institucionais. O

sistema de controle de desempenho fornece informações que, por vezes, são isoladas e individualizadas, mas, para que haja uma avaliação abrangente, é necessário o uso de uma abordagem do sistema como um pacote (MALMI; BROWN, 2008).

A visão do sistema como um pacote é empregada porque em grande parte das organizações há uma série de sistemas de controle que estão sendo utilizados para objetivos distintos (SIMONS, 1995; LANGFIELD-SMITH, 1997; CHENHALL, 2003), e suas práticas têm sido analisadas de forma individualizada, relacionada com orçamento, medidas de desempenho, entre outras (OTLEY, 1980; FISCHER, 1995; CHENHALL, 2003).

Esse reducionismo empregado no estudo das práticas do sistema de controle de desempenho tem sido fortemente criticado (GRABNER; MOERS 2013). Em contraste, a visão do sistema de controle de desempenho como um pacote é composta pelo conjunto de sistemas e ou de um conjunto de práticas independentes que abordam problemas de controle não relacionados (GRABNER; MOERS, 2013).

Malmi e Brown (2008) assumem que a existência de pacotes do sistema de controle é condicionada pela diversidade de práticas utilizadas ao mesmo tempo pelas organizações. Desse modo, sua tipologia oferece uma lista de práticas de controle que, incluídas em um pacote, têm o objetivo de fornecer uma visão abrangente das práticas de controle de gestão. Uma compreensão mais ampla do sistema de controle de desempenho pode facilitar o entendimento de uma série de controles para apoiar as atividades, objetivos e impulsionar o desempenho organizacional (MALMI; BROWN, 2008).

Hared, Abdullah e Huque (2013) mencionam que as perspectivas convencionais do sistema de controle de gestão enfatizam apenas técnicas individuais como planejamento, orçamento, medida de desempenho e questões relacionadas com motivação. Por outro lado, as perspectivas atuais do sistema de controle de desempenho tentam resolver os problemas de comportamento dentro e fora das operações organizacionais.

Diante desse contexto criou-se a seguinte questão de pesquisa: como é utilizado o sistema de controle de desempenho em organizações, por meio de uma abordagem de pacote de controle (FERREI-

RA; OTLEY, 2009)? Para responder à questão de pesquisa, o estudo tem como objetivo identificar como é usado o sistema de controle de desempenho em organizações, por meio de uma abordagem de pacote de controle (FERREIRA; OTLEY, 2009).

A motivação para a adoção de uma perspectiva holística sobre o sistema de controle de desempenho é decorrente de estudos empíricos que têm produzido resultados conflitantes. Os componentes do sistema de controle de desempenho têm sido abordados de forma isolada e pouco abrangente (MERCHANT; OTLEY, 2007; FERREIRA; OTLEY, 2009; OTLEY, 1999). Além disso, Malmi e Brown (2008) corrobora mencionando que pesquisadores têm gasto muito tempo para estudar inovações nas práticas de gestão, como o BSC (*Balanced Scorecard*) e ABC (custeio baseado em atividades). Contudo, é preciso observar o impacto da implantação dessas novas técnicas de gestão sobre o pacote de controle.

O estudo justifica-se pela incipiência em estudos que analisaram a extensão e a utilização do Sistema de Controle de Desempenho. Estudos que buscaram verificar uma abordagem mais alargada das ligações e interações do sistema de controle de desempenho deixaram algumas lacunas. Otley (1999) não considerou explicitamente o papel da visão e da missão do sistema de controle de desempenho, e não abordou as quatro alavancas de controle para a compreensão da natureza do sistema (FERREIRA, 2002; WIDENER, 2007). A estrutura não enfatiza as maneiras pelas quais a informação contábil e de controle são usadas pelas organizações (OTLEY, 1978; SIMONS, 1995). O quadro tende a olhar para os sistemas a partir de uma perspectiva estática, ignorando a dinâmica de mudança e desenvolvimento. Por fim, as interconexões entre diferentes partes do sistema de controle de desempenho não são explicitamente abordadas (MALMI; GRANLUND, 2005; STRINGER, 2007).

O estudo de Simons (1995) focou a visão do nível superior de gestão, não abordou a gama de controles informais (FERREIRA, 2002) e as operações de controles em níveis hierárquicos mais baixos. Além disso, os conceitos ficaram difusos com margem para a interpretação subjetiva (FERREIRA, 2002).

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Abordagem de pacote para o sistema de controle de desempenho

A crescente literatura sugere que o crescimento das organizações torna o sistema de controle de gestão mais formal (CHENHALL, 2003; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007) e os sistemas formais facilitam o crescimento de uma organização (DAVILA; FOSTER, 2005).

Anthony (1965) classificou o sistema de controle de gestão em três tarefas, que são comuns em qualquer organização: planejamento estratégico, controle de gestão e controle de tarefas. De acordo com Anthony (1965), o planejamento estratégico é a função para a definição de objetivos, estratégias e políticas de uma organização, enquanto o controle de tarefas é usado para garantir que as atividades sejam realizadas.

Muitos pesquisadores têm criticado as perspectivas do sistema de controle de desempenho que limitam as funções para abordagens que sejam apenas econômicas (MALMI; BROWN, 2008). No entanto, o sistema de controle de desempenho é afetado pelos fatores contingentes de seu meio ambiente, como assuntos políticos, sociais e econômicos. O sistema de controle de desempenho é uma ferramenta complexa, que não pode ser entendida de forma isolada a partir de sua circunstância organizacional e social (DAVILA; FOSTER, 2005).

Dessa forma, devido às limitações das perspectivas convencionais do sistema de controle de desempenho, existem várias tentativas para alargar o âmbito dos sistemas de controle e humanizar suas funções (MERCHANT, 1985; SIMONS, 1995; OTLEY, 1999; FERREIRA; OTLEY, 2009; MALMI; BROWN, 2008). As perspectivas emergentes do sistema de controle de desempenho têm adotado ideais abrangentes sobre as práticas de sistema de controle de gestão, ao incorporar técnicas de medição qualitativas sobre as perspectivas convencionais.

As pesquisas sobre sistemas de controle têm sido concentradas em aspectos específicos, com oposição à adoção de uma abordagem mais abrangente e integrada (DENT, 1990; CHENHALL, 2003; MALMI; BROWN, 2008). Assim, a falta de uma descrição mais completa

da totalidade de um sistema de controle, contribui para resultados conflitantes, espúrios e ambíguos (CHENHALL, 2003).

Dessa forma, a pesquisa é beneficiada com um quadro que fornece uma visão ampla dos aspectos-chave de um sistema de controle de gestão (FERREIRA; OTLEY, 2009). O sistema de controle de desempenho foi utilizado para capturar uma abordagem holística para a gestão e o controle do desempenho organizacional. O termo sistema de controle de desempenho é percebido por abranger todos os aspectos de controle organizacional, incluindo a rubrica de sistemas de controle gerencial (FERREIRA; OTLEY, 2009).

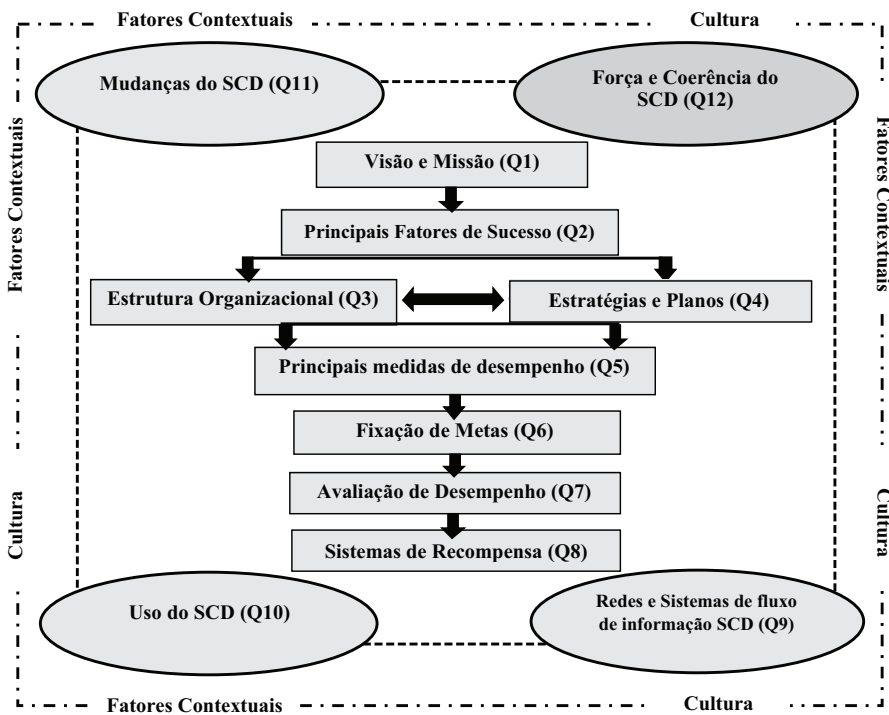
Ferreira e Otley (2009) reconhecem que é difícil estabelecer o conceito de sistema de controle de desempenho. No entanto, é visto como uma evolução dos mecanismos formais e informais, processos, sistemas e redes usados pelas organizações para transmitir os objetivos e metas e auxiliar o processo estratégico e gerenciamento contínuo por meio da análise, planejamento, medição, controle e gerir amplamente o desempenho para apoiar e facilitar a aprendizagem e a mudança organizacional.

O sistema de controle de desempenho de longo prazo pode ser usado para capturar processos mais gerais, que incluem mecanismos formais e informais, processos, sistemas e redes (CHENHALL, 2003; MALMI; BROWN, 2008). É baseado na premissa de que os objetivos e metas são definidos pelos gestores em todos os níveis da organização, mas não assume que são os mais apropriados para a organização como um todo (FERREIRA; OTLEY, 2009).

O sistema de controle de desempenho tem um papel de suporte para uma ampla gama de atividades gerenciais, incluindo processos estratégicos, que envolvem a formulação e a implementação de estratégias (MINTZBERG et al., 2003; PEARCE; ROBINSON JR., 2007). Além disso, um sistema de controle de desempenho pode apoiar ou promover estratégias emergentes por meio de um papel facilitador para a aprendizagem e a mudança (MINTZBERG, 1978). Otley (1999) propôs um quadro para estudar o funcionamento do sistema de controle de desempenho. O quadro destaca cinco questões centrais consideradas como parte do processo de desempenho de uma estrutura coerente para o sistema de controle de desempenho.

Assim, considerando a ampla aceitação da necessidade de adaptar uma abordagem mais abrangente para o estudo do sistema de controle de desempenho (CHENHALL, 2003), tem-se a proposta de visão abrangente desenvolvida por Ferreira e Otley (2009). O quadro tem como objetivo fornecer uma visão ampla dos aspectos-chave do sistema de controle de desempenho. A Figura 1 mostra o quadro do sistema de controle de desempenho.

Figura 1 – Quadro do Sistema de Controle de Desempenho (SCD)



Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley (2009)

A Figura 1 mostra as ligações do sistema de controle de desempenho de acordo com a visão holística de pacote proposta por Ferreira e Otley (2009). Essas ligações são estabelecidas por meio de um quadro abrangente e ocorrem de acordo com premissas que serão descritas no decorrer deste tópico.

Otley e Berry (1980) mencionam que o objetivo organizacional é um requisito fundamental para o controle do desempenho. Portanto, a orientação para a direção organizacional deve perseguir as declarações de visão e missão (FERREIRA; OTLEY, 2009). A “visão e missão” (Q1) são questões centrais que devem ser consideradas ao iniciar uma análise abrangente e holística do sistema de controle de desempenho. Diante dessa perspectiva, a organização precisa estabelecer uma visão e missão que seja orientada e direcionada aos desejos e anseios da organização.

De acordo com El-Namaki (1992), a visão é parte do processo de definição da direção organizacional, enquanto uma declaração de missão deve ser socialmente aceitável, e tem como objetivo identificar os requisitos para atrair e manter os acionistas, funcionários e clientes (CHENHALL, 2003), ambas são parte integrante dos sistemas de crenças (SIMONS, 1995).

Desse modo, o foco da questão “visão e missão” (Q1) é obter informações sobre como os valores e propósitos da organização são estabelecidos e comunicados, como meio de influenciar o comportamento dos participantes. Também sugere a necessidade de observar o impacto que tais processos têm no comportamento dos gestores em todos os níveis da organização. Além disso, é provável que haverá inconsistência e tensões em como esses valores são priorizados e percebidos em diferentes partes da organização (OTLEY, 1999; FERREIRA; OTLEY, 2009). Por fim, a observação de uma visão e missão bem definida é relevante para entender como o SCD pode funcionar na prática. Portanto, embora a organização possa ter claro qual é a sua missão e visão, isso pode não estar articulado em declarações explícitas (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Em seguida, a abordagem holística do sistema de controle de desempenho demonstra que é necessário abordar os “principais fatores de sucesso” (Q2) relacionados a atividades, atributos, competências e capacidades em determinado ponto do tempo (SOUZA DE VASCONCELLOS E SÁ; HAMBRICK, 1989; THOMPSON JR.; STRICKLAND III, 2003). Os fatores críticos para o sucesso precisam ser alcançados para que a organização continue alinhada à visão (ROCKART, 1979). A identificação e o acompanhamento dos fatores críticos para o sucesso são essenciais para o cumprimento

dos objetivos estratégicos (RANGONE, 1997). Os principais fatores de sucesso são uma codificação da visão e missão, em termos mais concretos e em um prazo mais compactado, reconhecendo que as medidas de controle devem ser comunicadas de forma rotineira (FERREIRA; OTLEY, 2009).

O fator da “estrutura organizacional” (Q3) é utilizado para estabelecer formalmente as funções e tarefas que precisam ser desempenhadas pelos atores organizacionais (CHENHALL, 2003), capacitando os indivíduos a agir dentro de uma esfera de responsabilidade. Johnson et al. (2005) mencionam que existem várias formas de estrutura organizacional que envolvem escolhas sobre descentralização e centralização de autoridade, diferenciação e padronização, nível de formalização de regras e procedimentos, bem como a configuração. A estrutura organizacional determina as responsabilidades e obrigações e define as atividades e funções específicas que precisam receber maior atenção. Assim, tais acordos podem influenciar a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, as redes e os sistemas de fluxo de informação e podem ajudar a moldar o futuro organizacional (CHENHALL, 2003).

Dessa forma, a estrutura organizacional é claramente um elemento de controle fundamental. As decisões de estrutura organizacional estão ligadas aos fatores de sucesso, bem como a tomada de decisões estratégicas. Assim, para que a identificação dos fatores de sucesso seja adequada, exige-se que a organização avalie a adequação de sua estrutura organizacional (FERREIRA; OTLEY, 2009).

A estrutura organizacional é relacionada e precisa ser combinada com a estratégia (CHANDLER, 1962; CHENHALL, 2003; THOMPSON; STRICKLAND III, 2003). Nessa perspectiva, a gestão estratégica compreende a formulação e a implementação das estratégias (LANGFIELD-SMITH, 2007; MINTIZBERG et al. 2003) e a estrutura organizacional está condicionada ao processo estratégico (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Ansoff (1965), Porter (1980) e Souza de Vasconcellos e Sá e Hambrick (1989) afirmam que a organização com o objetivo de alcançar os resultados, precisa desenvolver pontos fortes que sejam coerentes com os fatores de sucesso. Desse modo, o foco da questão que envolve “estratégias e planos” (Q4) é relacionado às ações

que a administração identificou como necessárias para melhorar o desempenho. Assim, existem organizações que possuem objetivos claros, expressos por meio de declarações de visão e missão e com fatores de sucesso identificados de forma apropriada, mas não há o estabelecimento de ações para o alcance de tais objetivos (FERREIRA; OTLEY, 2009). A falta de direção é um dos problemas chave da prática de controle, e a falta de comunicação das estratégias e planos para os membros da organização pode resultar em incompreensão de como as ações individuais contribuem para a estratégia global (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

As “principais medidas de desempenho” (Q5) são medidas financeiras ou não financeiras usadas em diferentes níveis para avaliar o sucesso na consecução dos objetivos, fatores de sucesso, estratégias e planos, satisfazendo as expectativas dos diferentes *stakeholders* (FERREIRA; OTLEY, 2009). A questão busca compreender se as medidas de desempenho são derivadas dos objetivos, fatores de sucesso, estratégias e planos, na medida em que a identificação de medidas de desempenho é parte do processo de implementação estratégica e indicativa de alinhamento operacional e estratégico (JOHNSON et al. 2005). Chenhall (2005) se refere às ligações entre operações, estratégia e as metas como um dos recursos do sistema integrado de medição de desempenho. Ittner e Larcker (2001) sustentam que a escolha de medidas para o desempenho é uma função do ambiente, estratégia e desenho organizacional.

A “fixação de metas” (Q6) é um aspecto crítico da gestão de desempenho (OTLEY, 1999; ITTNER; LARCKER, 2001). Para Otley (1999) a fixação de metas reflete a tensão universal entre o que é desejado e o que é pensado para viabilizar determinadas metas em relação aos aspectos de desempenho organizacional.

O fator de “avaliação de desempenho” (Q7) representa uma conexão fundamental para as atividades de controle. As avaliações de desempenho podem ser objetivas e subjetivas e ou recair sobre os dois extremos (GIBBS et al. 2004). A questão retrata exclusivamente a avaliação de desempenho da pessoa, de vários grupos de indivíduos e da organização como um todo (FERREIRA; OTLEY, 2009). A avaliação de desempenho é uma prática que reflete casos em que o desempenho de um indivíduo ou entidade é medido em

relação à outra (DYE, 1992), em uma tentativa de eliminar as distorções causadas por fatores incontrolláveis.

O “sistema de recompensa” (Q8) é normalmente resultado das avaliações de desempenho e, como tal, é o próximo aspecto lógico que deve ser considerado na análise do sistema de controle de desempenho (FERREIRA; OTLEY, 2009). A questão sobre o sistema de recompensa é relacionada aos processos e às estruturas de prestação de contas (MERCHANT; OTLEY, 2007) e de governança corporativa (FERREIRA; OTLEY, 2009). A relação entre recompensa, motivação e desempenho é complexa e os sistemas de recompensa são usados para motivar os indivíduos a alinhar os objetivos com os da organização (HOPWOOD, 1972).

As “redes e sistemas de fluxo de informação” (Q9) são mecanismos de capacitação do sistema de gestão de desempenho e caracterizados como agentes de ligação (OTLEY, 1999). A questão que envolve as redes e os sistemas de fluxo de informação busca observar a diferença entre o *feedback* (informações utilizadas para permitir a realização de ações e adaptações corretivas) e *feed-forward* (informação usada para habilitar a organização a aprender com sua experiência, gerar novas ideias e recriar estratégias e planos) (FERREIRA; OTLEY, 2009). Assim, os fluxos de informação visam a correção das falhas do passado, daqueles que tentam antecipar eventos futuros, e responder antes de sua ocorrência (OTLEY, 1999). Além disso, o *Feedback* e o *feed-forward* são onipresentes nas organizações contemporâneas e eles estão diretamente relacionados com as noções de circuito único e duplo de aprendizagem (AR-GYRIS; SCHON, 1978; OTLEY, 1999). Os sistemas são usados para organizar a contabilidade e outras informações de controle, fazem parte da tecnologia e do sistema de informação que permeiam as organizações contemporâneas (FERREIRA; OTLEY, 2009).

A abordagem holística seguinte do sistema de controle de desempenho trata sobre os aspectos relacionados ao “uso do sistema de controle de desempenho (SCD)” (Q10). De acordo com Ferreira (2002), o uso de informações de controle pode ser mais significativo do que o desenho formal do sistema de controle (SIMONS, 1995).

Broadbent e Laughlin (2007) comentam que o uso do sistema de controle de desempenho transacional e relacional pode proporcionar

uma dimensão adicional ao nível organizacional. O uso transacional tem um alto nível de especificação dos fins a atingir (medidas de desempenho, metas etc.). Por outro lado, o uso relacional pode ser menos específico sobre os fins a atingir e os meios para alcançá-los.

Os usos transacionais e relacionais são extremos que representam construções ideais que não necessariamente se traduzem perfeitamente na prática, mas são analiticamente distintas na medida em que representam os domínios de elementos culturais (BROADBENT; LAUGHLIN, 2007). O contexto afeta as questões funcionais e as transferências financeiras do sistema de controle de desempenho, mas a cultura, expressa por meio da racionalidade comunicativa e de instrumentos, tem efeito direto e significativo no projeto do SCD (BROADBENT; LAUGHLIN, 2007).

O ponto seguinte a ser analisado pela visão abrangente do pacote de SCD é relacionado à questão de “mudanças do SCD” (Q11). Ferreira e Otley (2009) mencionam que a mudança e sua dinâmica devem ser incluídas na verificação holística do SCD, pela constante modificação que ocorre no ambiente e nas organizações. Dessa forma, o SCD necessita de mudanças constantes com a finalidade de sustentar sua relevância e utilidade.

A ideia de mudança do SCD aplica-se à infraestrutura de *design* e à forma como a informação é utilizada para a gestão de desempenho. A questão é relacionada ao processo de mudança, à extensão e ao tipo de alteração que ocorre no projeto do SCD. Para tanto, a questão chama atenção para os antecedentes e consequências das mudanças no SCD, não levando em consideração os problemas relacionados ao processo. As organizações devem levar em conta possibilidades de atraso no projeto do SCD, que pode resultar em um sistema que aparenta incoerente (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; BURNS; SCAPENS, 2000).

Além disso, é importante considerar o escopo da mudança estratégica no ambiente cada vez mais competitivo enfrentado pelas organizações contemporâneas. As estratégias são componentes centrais de um SCD (FERREIRA; OTLEY, 2009). Chenhall (2003) reconhece que é limitada a compreensão de como o SCD está envolvido na mudança estratégica.

Por fim, a última questão a ser observada pela visão holística do sistema de controle de desempenho é relacionada à “força e coerência” (Q12). A força e coerência dos links de um SCD é elementar para entender o seu funcionamento. Assim, existe uma necessidade de alinhamento entre os diferentes componentes do SCD (FERREIRA; OTLEY, 2009).

O desenvolvimento teórico contido nas doze questões do quadro abrangente de visão do sistema de controle de desempenho como um pacote esclarece algumas ligações fundamentais entre os componentes e oferece um ponto de partida para a avaliação do equilíbrio, harmonia, consistência e coerência das ligações do SCD como um pacote (FERREIRA; OTLEY, 2009). Abernethy e Brownell (1999) ressaltam que os componentes do SCD combinam uns com os outros e suas interações geram efeitos sobre os resultados organizacionais.

Chenhall (2003) sugere que, ao examinar a força e a coerência do SCD, os julgamentos devem ser exercidos considerando todas as partes interessadas. Além disso, é fundamental que os SCD interliguem suas principais medidas de desempenho com as estratégias organizacionais (VAN DER STEDE et al. 2006).

Além disso, como vincular as estratégias aos principais fatores de sucesso e aos objetivos mais abrangentes da organização. Ao estudar a operação do SCD em diferentes níveis hierárquicos, há também a possibilidade de observar desencontros, que podem ser causados pelas mudanças que estão ocorrendo em um nível, mas que ainda precisam ser adaptadas a outros níveis organizacionais (FERREIRA; OTLEY, 2009).

A especificação das relações de causa e efeito exige pressupostos que podem inibir o questionamento estratégico e reduzir as oportunidades de aprendizagem. Além disso, é importante considerar a inter-relação entre a concepção e a utilização de um sistema de controle de desempenho e se há apoio mútuo. As redes e os sistemas de fluxo de informação devem ser considerados à luz dos objetivos globais. A força e a coerência dos elos do SCD são o aspecto mais desafiador da sua estrutura. No entanto, é preciso considerar que a simples existência de um SCD não demonstra que será coerente (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Por fim, é possível observar que as doze questões apresentadas formam um quadro abrangente e estendido dos entrelaçamentos de um sistema de controle de desempenho. O papel do quadro abrangente é ajudar a identificar um pacote de práticas que estão em funcionamento em determinado ponto no tempo, e obter uma noção de como essas práticas têm evoluído em sua forma atual.

2.2 Estudos anteriores sobre abordagem do pacote do sistema de controle de desempenho

Foram encontrados estudos anteriores que abordaram o sistema de controle de desempenho pelo enfoque de pacote. O estudo de Simons (1995) propôs uma tipologia para o sistema de controle de desempenho com o objetivo de incorporar aspectos sociais em abordagens econômicas. Nessa tipologia empregou os conceitos de controle de crenças, limite e diagnóstico para melhorar a inclusão no escopo do sistema de controle de desempenho. O quadro foi elogiado por ser uma ferramenta útil para o controle estratégico, orçamentário, para medição do desempenho e para o desenvolvimento de produtos. No entanto, a tipologia foi criticada pelas suas limitações de não conceituar as diferentes técnicas do sistema de controle de desempenho, como controle de processos e administrativos. Posteriormente, foi criticado pela concentração nos níveis superiores de gestão, ignorando o papel dos controles nos níveis inferiores. Por fim, a tipologia não lidou com as práticas de controle informais, principalmente, nas pequenas organizações.

Otley (1999) desenvolveu um modelo abrangente para a compreensão do sistema de controle de desempenho. Realizou uma análise do conhecimento existente e usando a sua longa experiência identificou cinco áreas-chave do sistema de controle de desempenho em atividades organizacionais. As áreas-chave foram: a) principais objetivos organizacionais, o processo e os métodos para alcançar tais objetivos; b) o processo utilizado para estabelecer e aplicar as estratégias; c) identificação dos objetivos de desempenho; d) o planejamento de um sistema de recompensa, e; e) a identificação do processo e as informações necessárias para monitorar o desempenho organizacional. Para testar a praticidade dessas questões, empregou mecanismos de controle orçamental, balanced Scorecard, e valor

econômico agregado. Concluiu que os três mecanismos podem proporcionar um melhor entendimento sobre todas as operações organizacionais.

Merchant e Van der Stede (2007) desenvolveram o conceito do objetivo de controle para analisar os aspectos comportamentais do sistema de controle de desempenho nas organizações. Em comparação com a visão convencional do sistema de controle de desempenho, a tipologia adotada (variáveis de controle das ações pessoais e culturais) permite uma melhor compreensão das operações do sistema de controle de desempenho.

Herath (2007) estabeleceu um quadro e aborda variáveis semelhantes às estabelecidas pelos estudos de Ferreira e Otley (2009). O estudo buscou oferecer uma melhor compreensão sobre os controles de gestão organizacional. Desse modo, o estudo sugeriu que o quadro de sistema de controle de desempenho é mais abrangente, e pode ser chamado de pacote de controle, útil para explorar padrões de controle em todos os tipos e níveis organizacionais. Os componentes de estrutura e estratégia organizacional, cultural organizacional, sistemas de informação, e pacotes de controle foram utilizados para orientar o estudo de campo de Herath. Os resultados sugerem que o quadro proposto por Herath não fornece a devida atenção ao papel das definições sociais sobre o projeto e uso do sistema de controle de desempenho, em especial à prática de controle informal que é percebida como um fator essencial para os diferentes contextos sociais.

Malmi e Brown (2008) forneceram uma nova tipologia para o sistema de controle de desempenho, estruturada em torno de cinco grupos: planejamento, cibernética, recompensa e remuneração, controles administrativos e culturais. A tipologia é baseada na distinção entre a tomada de decisão e o controle, e aborda sobre os controles que os gerentes usam para dirigir o comportamento dos funcionários. Além disso, discutem as conclusões dos artigos incluídos no estudo e fornecem uma ideia para novas pesquisas que abordam uma forma mais abrangente para a análise do sistema de controle de desempenho.

Kennedy e Widener (2008) estudaram o pacote de controle usado por uma organização inserida em um ambiente de manufatura

enxuta. Vislumbraram que as práticas contábeis medeiam a relação entre a iniciativa de manufatura enxuta e o restante do pacote do sistema de controle de gestão, que inclui sistema de desempenho, regras e procedimentos operacionais, bem como os controles sociais. O resultado indica que a organização tinha um pacote de controle complexo que se assemelhava a um ajuste de configuração para os controles. Os elementos do pacote do sistema de controle foram relacionados a um sistema de múltiplas relações unidirecionais e bidirecionais. O estudo também contribuiu com a consideração sobre a relação entre o nível operacional da estratégia e o pacote do sistema de controle.

O estudo de Sandelin (2008) adotou uma abordagem holística para o controle de gestão, buscando aumentar a compreensão sobre operação simultânea de múltiplas práticas de controle no nível da empresa. O estudo analisou o funcionamento das práticas de controle de gestão como um pacote, dando ênfase aos acoplamentos entre cultura, pessoal, ação e resultados. Concluiu que a funcionalidade de um pacote de controle depende da consistência interna relacionada às ligações entre os elementos do controle e não dos fatores contingenciais. Além disso, argumenta que a variedade de pacote de controle é impulsionada pela maneira em que a gestão responde às demandas funcionais.

Langfield-Smith (2008) estudou as fases intermediárias de uma aliança de colaboração com cinco parceiros na indústria de construção, examinando como as percepções de *design* do controle impactam na confiança e uso dos parceiros. O cenário foi caracterizado por elevados níveis de risco, altos níveis de incerteza ambiental e comportamental, e um elevado número de transações. As estruturas de governança e a matriz do sistema de controle de gestão foram complementadas pela confiança, a fim de gerir esse cenário altamente incerto. O estudo concluiu que a percepção de boa vontade, competência e confiança dos gestores impactou na escolha da estrutura de aliança e os sistemas de controle. Os achados indicam que os controles culturais são um aspecto importante no pacote do sistema de controle de gestão.

Van der Meer-Kooistra e Scapens (2008) examinaram as relações laterais das organizações, a fim de desenvolver um quadro para a

concepção de mecanismos de controle. Foi feita uma distinção fundamental entre as abordagens tradicionais e formas organizacionais recentes, como colaboração, cooperação e coordenação, em vez da abordagem de comando e controle hierárquico tradicional. Os autores argumentam que há uma necessidade de equilibrar a flexibilidade para lidar com a incerteza ambiental com firmeza, garantindo a eficiência e a padronização das operações organizacionais. Além disso, estendem o trabalho de Kamoche e Cunha (2001), salientando que as estruturas subjacentes (estruturas sociais, técnicas, institucionais e econômicas) são estabelecidas pelas dinâmicas ao longo do tempo e fornecem a base para projetar os sistemas de relações laterais. Concluíram que o pacote das práticas de controle, apoiado pelas estruturas sociais, técnicas, institucional e econômicas, permite flexibilidade ao enfrentar a mudança em um contexto de incerteza.

O quadro de Ferreira e Otley (2009) estendeu alguns fatores das questões abordadas por Otley (1999) e adicionou sete questões chave para tornar mais abrangente a análise do conjunto (pacote) do sistema de controle de desempenho. Assim, eles estabeleceram novos indicadores chave, que foram: o papel da visão e missão, os principais fatores de sucesso, influência da estrutura das organizações no sistema de controle de desempenho, as técnicas de avaliação de desempenho, as medidas-chave para o desempenho da organização, a extensão das mudanças no sistema de controle de desempenho e a força e coerência do modelo.

O estudo de Tessier e Otley (2012) construiu com base na literatura e estudos de caso um quadro de abordagem integrada e alargada para a análise dos sistemas de controle. Contudo, para cada ambiguidade foi proposta uma solução. Assim, foram introduzidos dois grupos de atores (intenção dos gestores e percepção dos funcionários), que se concentraram principalmente na intenção dos gestores. O estudo contribuiu adicionando às intenções gerenciais a composição de três níveis de escolha: 1) os tipos de controles (técnicos e sociais); 2) os objetivos de controle (desempenho ou conformidade) que são agrupados em quatro sistemas de controle em dois níveis organizacionais (operacional, sistemas estratégicos de controle de desempenho, conduta empresarial e limites estratégicos) e 3) outras escolhas sobre o uso de controles (interativo e

diagnóstico), papel dos controles e consequências ligadas a controles de recompensa e punição.

Grabner e Moers (2013) estudaram questões relacionadas ao controle de gestão como um pacote e como um sistema, do ponto de vista conceitual e empírico. O estudo levantou pressupostos explícitos para mostrar a importância em se resolver múltiplas práticas do controle de gestão de forma simultânea e quais são as implicações empíricas de exercer esse tratamento de forma conjunta. A abordagem de sistemas para a teoria da contingência sustenta que o desenho organizacional envolve duas escolhas: 1) seleção de práticas de controle que correspondem ao conjunto de contingências que a organização enfrenta, e 2) assegurar que as práticas de controle são internamente consistentes. Concluíram que até o momento os estudos têm-se centrado sobre a primeira questão, e o grande obstáculo é fazer que os sistemas criem consistência interna. O resultado do estudo fornece uma definição formal de consistência interna e mostra como pode ser usado para conceituar o controle de gestão, oferecendo aos teóricos da contingência o ingrediente necessário para avançar em questões fundamentais.

No Brasil, Isidoro (2013) descreveu o impacto do desenho e uso do sistema de controle gerencial na estratégia organizacional. O estudo analisou como os SCG são desenhados e usados, e investigou a forma como impactam na estratégia de uma organização. Utilizou-se a abordagem da teoria de Malmi e Brown (2008), os quais visualizam o conjunto das ferramentas gerenciais como um pacote. Utilizou um estudo de caso, aplicado a uma empresa de grande porte do sul do Brasil, e os achados mostraram a inter-relação entre os componentes dos SCG, funcionando de fato como um pacote. De forma geral, a maneira que os SCG são desenhados e usados impacta na formação e execução da estratégia.

Por fim, Beuren e Teixeira (2014) realizam um trabalho recente com o objetivo de averiguar a estrutura e o funcionamento dos sistemas de controle gerencial para a avaliação de desempenho em uma instituição de ensino superior privada. Com esse fim, utilizaram o instrumento de pesquisa proposto por Ferreira e Otley (2006), denominado PMC. Os resultados indicam um nível geral dos SCG para a avaliação de desempenho com média 3,62 na escala, inferior

à concordância parcial nos quesitos apresentados. Foram apontados alguns pontos fracos no sistema, bem como denotou-se a necessidade de melhorar o alinhamento entre a estratégia, o desempenho e o controle.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia da presente pesquisa é caracterizada quanto aos objetivos como exploratória. De acordo com Raupp e Beuren (2008), a pesquisa exploratória ocorre quando o pesquisador não possui conhecimento suficiente acerca da temática abordada, buscando obter maior profundidade sobre o fenômeno, de modo a torná-lo mais compreensível.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada como multicaso, realizado na Unidade Caso 1 e Unidade Caso 2. Trivinos (1987) diferencia o estudo de multicasos do estudo comparativo de casos, pois permite ao pesquisador a condição de estudar dois ou mais sujeitos ou organizações, sem, no entanto, atingir objetivos comparativos. Além disso, os estudos multicasos condicionam o trabalho a aplicar mais questões do que o estudo de caso individual.

A abordagem do problema é de cunho qualitativo. Raupp e Beuren (2003, p. 92) mencionam que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Os dados da pesquisa foram coletados por meio da entrevista semiestruturada, observação não participante e análise documental, com o intuito de triangular informações oferecendo resultados mais satisfatórios. Assim, os pesquisadores procuraram triangular os dados durante todo o processo de coleta de dados.

Malmi e Brown (2008) comentam que a operacionalização do sistema de controle de desempenho como um pacote é um fenômeno grande e complexo, necessitando de uma investigação aprofundada sobre as questões relacionadas para a obtenção de informações úteis e confiáveis. Para tanto, o uso de entrevistas para a coleta de grande conjunto de dados pode garantir a qualidade das informações para a obtenção de resultados satisfatórios.

Além disso, Otley e Berry (1994) mencionam que é importante que o pesquisador não assuma de alguma forma que as configu-

rações e ligações existentes no sistema de controle de desempenho da organização sejam ideais. Assim, o estudo de caso (multicaso) parece o modo mais promissor de investigação, porque torna possível uma abordagem abrangente para o estudo sobre o uso dos sistemas de controle.

3.1 Instrumentos de Pesquisa

A seguir, demonstra-se no Quadro 1 a composição do instrumento de pesquisa com suas 12 questões, as variáveis que cada pergunta pretende analisar, e os autores que com seus estudos embasam a composição dos questionamentos.

Quadro 1 – Constructo e instrumento de pesquisa

Variáveis	Questões	Autores
Visão e Missão (Q1)	Qual é a visão e a missão da organização e como é levada ao conhecimento dos gestores e empregados? Que mecanismos, processos e redes são usados para transmitir propósitos e objetivos mais abrangentes da organização para os seus membros?	Otley e Berry (1980); Simons (1995); Otley (1999); Chenhall (2003); Ferreira e Otley (2009).
Fatores de Sucesso (Q2)	Quais são os principais pré-requisitos (atividades, atributos, competências e capacidades) para o sucesso que se acredita ser fundamental para o futuro da organização e como eles são trazidos à atenção dos gestores e colaboradores?	Sousa de Vasconcellos e Sá e Hambrick (1989); Thompson e Strickland III (2003); Ferreira e Otley (2009).
Estrutura Organizacional (Q3)	Qual é a estrutura da organização (funções, tarefas, descentralização, centralização de autoridade, regras, procedimento) e qual o impacto que isso tem sobre a concepção e utilização de sistemas de controle de desempenho? Como isso influencia e como é influenciado pelo processo de gestão estratégica?	Chenhall (2003); Johnson et al. (2005); Ferreira e Otley (2009).

Variáveis	Questões	Autores
Estratégias e Planos (Q4)	Quais estratégias e planos que a organização tem adotado e quais são os processos e atividades necessários para garantir o sucesso? Como as estratégias e os planos de adaptação são produzidos e comunicados aos administradores e empregados?	Chenhall (2003); Langfield-Smith (1997); Simons (1987); Merchant e Van der Stede (2007); Ferreira e Otley (2009).
Principais Indicadores de Desempenho (Q5)	Quais são os principais indicadores de desempenho da organização? Como os indicadores são especificados e comunicados e que papel eles exercem na avaliação de desempenho?	Simons (1995); Chenhall (2005); Johnson et al. (2005); Van der Stede et al. (2006); Ferreira e Otley (2009).
Fixação de Metas (Q6)	Qual o nível de desempenho que a organização precisa alcançar em cada um dos seus indicadores de desempenho (<i>identificados na questão anterior</i>). O nível está adequado ou é desafiador?	Otley (1999); Fischer et al. (2003); Ferreira e Otley (2009).
Avaliação de Desempenho (Q7)	Quais processos a organização utiliza para a avaliação de desempenho individual, de grupo e organizacional? São avaliações de desempenho objetivas, subjetivas ou mistas, qual a importância das informações e controles formais e informais nesses processos?	Hansen et al. (2003); Gibbs et al. (2004);
Sistemas de Recompensa (Q8)	Quais recompensas financeiras e ou não financeiras os gerentes e outros funcionários ganham por atingir metas e outros aspectos avaliados no desempenho ou quais as penalidades que sofrem ao não alcançá-los?	Simons (1995); Otley (1999); Merchant e Van der Stede (2007); Ferreira e Otley (2009).
Redes e Sistemas de Fluxo de Informação (Q9)	Quais as redes e os sistemas de fluxo de informação a empresa utiliza para apoiar o funcionamento do Sistema de Controle de Desempenho?	Otley (1999); Ferreira e Otley (2009).

Variáveis	Questões	Autores
Uso do Sistema de Controle de Desempenho (Q10)	Que tipo de uso é feito com a informação e os diversos mecanismos de controle em vigor? Como os controles e os seus usos diferem entre os níveis hierárquicos?	Simons (1995); Otley (1999); Broadbent e Laughlin (2007); Ferreira e Otley (2009).
Mudança do Sistema de Controle de Desempenho (Q11)	Como o Sistema de Controle de Desempenho é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e seu ambiente? As mudanças no projeto do Sistema de controle de desempenho são feitas de uma forma proativa ou reativa?	Burns e Scapens (2000); Baines e Langfield-Smith (2003); Ferreira e Otley (2009).
Força e Coerência (Q12)	Qual a força e a coerência das ligações entre os componentes do sistema de controle de desempenho e as formas em que são utilizados?	Abernethy e Brownell (1999); Ferreira (2002); Chenhall (2003); Van der Stede et al. (2006); Ferreira e Otley (2009).

Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley (2009)

3.2 Unidades caso

As duas empresas estudadas, a partir de agora nominadas Unidade 1 e Unidade 2, estão localizadas na região sul do Brasil, possuem filiais, franquias e são destaques em seus segmentos sendo sempre citadas pela liderança nas suas áreas.

A Unidade 1 atua na área de distribuição e foi fundada há 28 anos, sendo que atualmente possui 33 unidades de negócios espalhadas em todos os Estados do Brasil. A empresa trabalha com um portfólio muito consistente baseado em três pilares: Inovação, Necessidades do Mercado e Sustentabilidade; assim comercializa produtos com alta tecnologia. A organização mantém um volume de importação expressivo e se fortifica com parcerias nacionais e internacionais, sempre reinventando-se estrategicamente.

O faturamento da Unidade 1 ultrapassa os 300 milhões de reais e em 2011/2012, segundo a *Revista Exame PME*, foi eleita uma das empresas que mais crescem no Brasil. Além da distribuição, a empresa atenta em oferecer uma prestação de serviços técnicos e

manutenção abrangente e ainda adquiriu uma indústria, dentro do seu segmento, localizada no Estado de SP.

Em relação à Unidade 2, trata-se de uma empresa com mais de um século, e que, apesar de ter nascido e se manter industrial até os dias de hoje, decidiu caminhar também para o varejo em 1993. Seu negócio é gestão de marcas, desenvolvimento de produtos e canais de distribuição do produto que é o seu foco. A empresa produz e comercializa inúmeras linhas, pertencentes às suas cinco diferentes marcas. Desde 2006, possui ações ordinárias negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBovespa), estando caracterizada como de alto nível de governança corporativa (Novo Mercado). Foi eleita, em 2009, pela *Revista Exame* a empresa do ano e, no momento, possui mais de 500 franquias espalhadas pelo país.

Neste ano, a Unidade 2 conquistou dois importantes prêmios, sendo reconhecida entre as empresas brasileiras com as melhores áreas de Recursos Humanos pela *Revista Gestão RH* em evento na capital paulista, que anunciou “Os RH’s Mais Admirados do Brasil”; assim como venceu na categoria “loja virtual” o XV Prêmio Consumidor Moderno de Excelência em serviços ao cliente. No quesito faturamento a Unidade 2, ao final de 2013, chegou ao faturamento bruto de aproximadamente 1,7 bilhões de reais e um lucro consolidado no período de cerca de 320 milhões de reais; oferecendo um lucro líquido por ação de R\$ 1,92.

Com isso, buscou-se apresentar as duas organizações investigadas, demonstrando a sua relevância nos mercados em que atuam e seu significado, inclusive, no contexto nacional. A justificativa na escolha dessas empresas se dá pelas suas estruturas, diversidades de negócios e atuações, e pelos valores relevantes das suas operações o que, de modo imprescindível, faz as duas unidades zelarem e evoluírem na concepção dos seus sistemas de controle gerencial e de desempenho. Porém, cabe ainda apresentar o perfil dos respondentes, o qual a partir do tópico seguinte passa a ser elucidado.

3.3 Perfil dos Respondentes e Coleta de Dados

Na Unidade 1, o entrevistado foi o CEO (Diretor Executivo) da empresa, o qual está na empresa há oito anos. O mesmo é do sexo masculino, tem 45 anos de idade, e possui a formação de Adminis-

trador, com MBA em Gestão Avançada de Negócios. A entrevista foi realizada em dois momentos, devido à impossibilidade de fazê-la pessoalmente, por motivo de viagem a negócios.

Em um primeiro momento, foi enviado, por e-mail, a entrevista ao CEO para o mesmo ler, analisar e verificar suas dúvidas ou dificuldades. Posteriormente, em uma conversa via Skype de, aproximadamente, 25 minutos, foram sanadas as dúvidas sobre os objetivos e enfoques de determinadas perguntas. Cerca de dois dias após essa conversa, foi feita a entrevista efetiva com o gestor, via Skype, e a mesma foi gravada. Também foi realizada uma visita *in loco* para observar aspectos relacionados ao sistema de controle de desempenho e foram observados alguns manuais relacionados aos determinantes estratégicos.

Na Unidade 2, o respondente da entrevista foi o Gerente de Controladoria, do sexo masculino, com 46 anos de idade, o qual é formado em contabilidade, sendo especialista e mestre em controladoria, e está à frente desse cargo há sete anos. A coleta de dados foi feita por meio de entrevista pessoal na sede administrativa da empresa, a qual teve a duração de 1 hora, 14 minutos e 48 segundos, e com a permissão do respondente, foi gravada.

Ao mesmo tempo, durante a entrevista na Unidade 2, os pesquisadores tiveram acesso e puderam observar documentos e manuais referentes aos sistemas de controle gerencial e de desempenho de colaboradores. No entanto, não houve a disponibilidade para retirar cópias dos documentos e manuais para posterior análise. Desse modo, foram descritos alguns aspectos importantes observados pelos pesquisadores nos documentos e manuais.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Ao iniciar a análise vê-se que o primeiro item do pacote do sistema de controle apresentado aos respondentes de cada unidade foi a Visão e a Missão. Em relação à Unidade 1, o CEO deixou claro que não existe uma declaração oficial da Missão e Visão de sua empresa. Contudo, ele avalia que existem três pilares: “São utilizados três pilares estratégicos Pessoas, Resultado Sustentável e Diferenciação, divulgados constantemente” (CEO – Unidade 1).

O CEO afirma que na Unidade 1, por meio de treinamentos constantes, um processo de integração dos novos colaboradores, e pela materialização no PDCA de cada departamento ou colaborador, que os propósitos e objetivos mais abrangentes da organização são comunicados aos seus membros. Dessa forma, apesar da organização não utilizar declaração explícita sobre sua a visão e missão (FERREIRA; OTLEY, 2009), ela comunica aos colaboradores e membros quais são os propósitos e objetivos mais abrangentes para que sejam socialmente aceitos e integrem um sistema de crenças, corroborando com os autores (OTLEY; BERRY, 1980; EL-NAMAKI, 1992; SIMONS, 1995; CHENCHAL, 2003).

A postura da Unidade 2 é diferente, pois existe uma formalização da declaração da Visão e Missão, sendo comunicada através da distribuição aos colaboradores de um manual com a descrição das mesmas. Além disso, a declaração da Visão e Missão é descrita e divulgada no site da empresa, para que o público em geral tenha acesso. Os resultados corroboram com Chenhall (2003), em que a declaração de missão e visão deve ser socialmente disseminada a todos os níveis e hierarquias organizacionais, e deve ser feita por meio de declarações explícitas (OTLEY; BERRY, 1980; EL-NAMAKI, 1992; SIMONS, 1995; FERREIRA; OTLEY, 2009).

Posteriormente, em referência aos “Fatores de Sucesso”, o CEO afirma que a Unidade 1 considera o desenvolvimento das pessoas, ou seja, o quem, como o pré-requisito principal para o sucesso. Esse requisito, conforme o CEO é trazido à atenção dos gestores e colaboradores, sendo amplamente divulgado na construção da cultura, e segundo suas palavras: “de cima para baixo e materializado no conceito de pessoas certas no lugar certo”.

Conforme o Controller da Unidade 2, os principais fatores de sucesso são a otimização das estratégias, com o rejuvenescimento de produtos e marcas, disposição da malha fabril e canais de distribuição eficazes. Também destacou como fator de sucesso a capacitação dos colaboradores e a política de metas da empresa. O resultado é complementar à afirmação de Ferreira e Otley (2009), que os fatores de sucesso devem ser concretos e as medidas de controle devem ser comunicadas, e Rangone (1997), que devem estar alinhados e cumprindo com os objetivos, metas e políticas da organização.

Outro aspecto chave na construção do sistema de controle de desempenho é a “Estrutura Organizacional” no que tange à função, tarefas, descentralização, centralização de autoridade, regras e procedimentos e a influência desses aspectos sobre a concepção e utilização de sistemas de controle de desempenho. Nesse sentido, conforme o CEO da Unidade 1, a estrutura é voltada ao desenvolvimento de lideranças, com ênfase na descentralização das decisões de médio e longo prazo. Ainda afirma que: “A empresa busca criar pessoas auto gerenciáveis melhorando os processos sem as barreiras departamentais, e com visão sistêmica. É um pré-requisito para que exista controle do desempenho” (CEO – Unidade 1).

Assim, a estrutura é na verdade um direcionador. A resposta indica que a gestão da estratégia, na Unidade 1, passa pelo desenvolvimento das lideranças que compreendem e aplicam melhorias constantes em todos os processos da empresa.

A estrutura organizacional na Unidade 2 é muito bem construída e valorizada quanto às hierarquias, regras e procedimentos. No manual, já citado, e na fase de acolhimento de novos colaboradores, há um preciosismo em detalhar e situar o colaborador quanto aos processos inclusos na sua função e as lideranças a quem deve responder, o que indica uma maior centralização que na Unidade 1. Os achados estão de acordo com as inferências de Chenhall (2003) sobre a responsabilidade da estrutura perante a definição das atividades e funções e que devem ser combinadas com as estratégias (CHANDLER, 1962; THOMPSON; STRICKLAND III, 2003).

Na Unidade 1, as “estratégias e planos” necessários para o sucesso conforme respondeu seu diretor executivo é, na linguagem da empresa, o “resultado sustentável”, formado por: liderança, conhecimento técnico e método. O método utilizado é o PDCA, onde tudo é materializado. Nesse PDCA, a organização transcreve o planejamento necessário, os itens da execução, as ferramentas do controle e a periodicidade da mensuração, com o devido debate das mudanças necessárias para realimentar o processo.

O *Controller* da Unidade 2 citou que as “estratégias e planos” são definidos anualmente e reavaliados semanalmente em uma reunião na segunda-feira, em geral das 14h às 18h. A renovação contínua ou as “correções de rumo” ocorrem na frequência em que

os resultados, e o mercado, apontam e direcionam. As linhas hierárquicas superiores são envolvidas na elaboração e a elas cabe o repasse necessário do conhecimento das estratégias às outras linhas hierárquicas, por meio de documentos e ou workshops.

Nas questões Q5, Q6 e Q7, as entrevistas buscaram averiguar três aspectos profundamente correlacionados: os principais indicadores de desempenho, a fixação de metas e a avaliação de desempenho propriamente dita. Na unidade 1, os principais indicadores em questão são divididos em: Metas Comerciais (faturamento e margem Bruta) e Financeiros (lucro líquido, geração de caixa e inadimplência). Esses indicadores são comunicados explicitamente por meio de políticas de remuneração variável que constam em um painel de controle das áreas e dos gestores.

Tais indicadores são a base da remuneração variável, ou seja, têm influência direta no sentido de entender a capacidade que o gestor tem de gerar o resultado. Na unidade 1, o nível de desempenho que a organização precisa alcançar em cada um dos seus indicadores de desempenho é 100% das metas, e o CEO credita, atualmente, um nível desafiador de metas. A resposta da Unidade 1, sobre a questão 7, mostra que os processos utilizados para a sua avaliação de desempenho individual ocorrem por conta da remuneração variável e os que avaliam o grupo dependem dos fechamentos organizacionais.

Na Unidade de caso 2, a avaliação de desempenho é composta por inúmeras variáveis e o colaborador é avaliado por: auto avaliação, avaliação de seus pares, avaliação de seu gerente direto, e avaliação de gerente próximo, mas não direto. Durante a entrevista, pode-se ter acesso ao documento de avaliação de um colaborador da área contábil.

O documento de análise de desempenho da Unidade 2 é composto por um quadro com variáveis, que giram em torno de: relacionamento humano, habilidades, competências técnicas e cumprimento de metas. Nessa avaliação, a qual foi possível ser observada, a empresa atribui notas entre 1 e 4, e prepara gráficos que comparam o desempenho do colaborador analisado com outros do mesmo setor e com a média geral da empresa. No caso, na análise entregue para observação, o colaborador atingiu nota 2,86 e o *Controller* fez o seguinte comentário:

Esta avaliação pode ser considerada muito boa, pois apesar dos esforços de nossos colaboradores serem grandes, as metas e julgamentos são difíceis de serem alcançadas e superadas. Pouquíssimos são os colaboradores que chegam a ter um desempenho superior a nota 3,0 (*Controller* – Unidade 2).

Desse modo, percebe-se a valorização dos indicadores, metas e a avaliação de desempenho na Unidade 2. A empresa deixa evidente que o desempenho obedece a critérios claros e o futuro dos colaboradores dentro da organização depende da análise de seu desempenho.

Com relação às metas, a empresa utiliza metas departamentais, individuais e organizacionais como um todo. No caso da organização, a métrica EBITDA é aquela preferida para avaliar resultados e transferir bônus e participação por resultado. Os achados revelam que as medidas de desempenho são derivadas dos objetivos, fatores de sucesso, estratégias e planos, em ambas as organizações (CHENHALL, 2005; FERREIRA; OTLEY, 2009). Além disso, a avaliação de desempenho corrobora com as inferências sobre o uso de avaliações objetivas e subjetivas (GIBBS et al., 2004) e que as pessoas devem ser avaliadas em contraste com os vários grupos de indivíduos da organização (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Outro aspecto chave do pacote do sistema de controle gerencial são os “Sistemas de recompensa”. No caso da Unidade 1, em se tratando de recompensas financeiras, existem políticas claras com remunerações variáveis financeiras (valores tabelados), para os diversos níveis, inclusive bônus anuais aos gestores comerciais e a penalidade é não receber a remuneração variável.

A política de recompensa na Unidade 2 é também muito clara, com bônus aos diretores, PPR e 14^o. salários aos colaboradores. Todas essas recompensas estão atreladas a metas desafiadoras que se renovam, muitas vezes, até trimestralmente. Desse modo, percebe-se que em ambas as unidades de caso, a recompensa está atrelada à motivação dos indivíduos ao alcance dos objetivos organizacionais, corroborando com os autores (HOPWOOD, 1972; MERCHANT; OTLEY, 2007; FERREIRA; OTLYE, 2009).

A nona indagação foi sobre quais as “redes e sistemas de fluxo de informação” a empresa utiliza para apoiar o funcionamento do sistema de controle de desempenho. Em se tratando da Unidade 1, o PDCA já é completo e tem as ferramentas de controle baseadas no planejamento e execução, as quais ficam abertas aos gestores no painel de controle, que é um *Business Intelligence* (B.I) dentro do ERP da empresa.

Em se tratando das redes e sistemas que apoiam o sistema de controle de desempenho, a Unidade 2 decidiu, há 2 anos, ter um sistema próprio fora do seu ERP, mas que se conecte ao ERP, Planilhas eletrônicas, e outras ferramentas. Contudo, até hoje, a empresa não conseguiu otimizar, amplamente, o uso desse sistema, porque as planilhas eletrônicas continuam consolidando informações após o sistema específico de análise de desempenho fechar os seus cálculos. Assim, em ambos os casos, as redes e os sistemas de fluxo de informação são utilizados como mecanismos de capacitação, e caracterizados como agentes de ligação das informações sobre desempenho organizacional, e são utilizadas para a correção de falhas do passado, corroborando com (ARGYRIS; SCHON, 1978; OTLEY, 1999; FERREIRA; OTLEY, 2009).

O tipo de “uso do sistema de controle de desempenho”, feito com a informação e os diversos mecanismos de controle em vigor na Unidade Caso 1, são os seguintes: as informações passam por uma solução que a empresa chama de QLIQVIEW, a qual é um B.I. que absorve e consolida todas as informações da empresa, seja de planilhas eletrônicas, ERP AX, ERP Microsiga, entre outras. Logo, existem os mais diversos tipos de controles gerenciais, que ao final são consolidados de forma estratégica, e permitem análises cruzadas das mais diversas origens e linhas hierárquicas.

Em relação ao “uso do sistema de controle de desempenho”, na Unidade 2, é pela geração de relatórios no ERP que denota o alcance das metas departamentais e organizacionais, assim como por meio do relatório de desempenho individual, o qual é realizado por sistema próprio, consolidado em planilhas, e analisado em reuniões do departamento de RH com os respectivos gestores departamentais.

A última questão aborda sobre a “mudança do sistema de controle de desempenho” como parte do pacote. Assim, o CEO da

Unidade 1 afirmou que a alteração do sistema de Controle de desempenho, com a utilização do PDCA, com o QV, é automática, e as mudanças nos critérios, intervalos, premissas, pré-requisitos são flexíveis e rápidas Além disso, destaca que a empresa posiciona-se de forma proativa em relação às mudanças: “Acredito que as mudanças no projeto do sistema de controle de desempenho são feitas de forma proativa e reativa, depende da situação” (CEO – Unidade 1).

Ao final de cada exercício, o *Controller* da Unidade 2 diz que são feitas análises e em forma de reavaliação são realizadas as mudanças necessárias no sistema de controle de desempenho. Para o *Controller*, essas mudanças são pequenas, mas com uma boa frequência, e se dão de forma proativa e reativa. Os resultados confirmam as inferências de Ferreira e Otley (2009), em que as mudanças devem ser incluídas na verificação holística do SCD pela constante modificação que ocorre no ambiente e nas organizações.

Na última questão (12), os onze aspectos que integram o pacote do sistema de controle de desempenho foram analisados quanto à força e coerência que são utilizados. Desse modo, os dois respondentes das unidades pesquisadas indicaram em uma escala *likert* de 1 a 5 pontos, o grau em que concordam com a utilização forte e coerente dos elementos do sistema. Assim, no quadro 2, ficam evidenciadas as diferentes análises das Unidades 1 e 2, quanto à força e coerência que os elementos que constituem os pacotes são utilizados no sistema de controle de desempenho.

Observa-se no Quadro 2 que há concordância do Diretor Executivo da Unidade 1 e do *Controller* da Unidade 2 sobre o fato de que os onze aspectos do pacote têm sido utilizados com força e coerência no sistema de controle de desempenho das respectivas organizações. A evidência é comprovada na medida em que as médias gerais de concordância das Unidades 1 e 2, respectivamente, foram 4,00 e 4,27.

Por fim, o único aspecto abaixo da escala de 4 pontos quanto à força e coerência no sistema de controle de desempenho foi o elemento “redes e sistemas de fluxo de informação”, o qual foi avaliado com uma escala de 3 pontos pelo *Controller* da Unidade 2, onde afirma que esse aspecto ainda precisa ser melhorado. Segundo ele, a relação entre a força e a coerência da existência dessas redes e fluxos de informação, e seu uso no sistema de avaliação de de-

Quadro 2 – Força e coerência dos aspectos do sistema de controle de desempenho

Força e coerência entre os 11 aspectos do sistema de controle de desempenho e as formas que são utilizados.	Escala Likert de Cinco Pontos									
	1		2		3		4		5	
	U1	U2	U1	U2	U1	U2	U1	U2	U1	U2
1. Visão e Missão							X			X
2. Fatores de Sucesso								X		
3. Estrutura da Organização							X			X
4. Estratégias e Planos							X			X
5. Principais Indicadores de Desempenho							X			X
6. Fixação de Metas							X	X		
7. Avaliação de Desempenho							X	X		
8. Sistemas de Recompensa							X	X		
9. Redes e Sistemas de Fluxos de Informação								X		
10. Uso do Sistema de Controle de Desempenho							X	X		
11. Mudança do Sistema de Controle de Desempenho							X	X		
Médias	U1 – Unidade 1 = 4,00 U2 – Unidade 2 = 4,27									

Fonte: Elaborado pelos autores

sempenho, irá melhorar na medida em que os registros necessários ainda em planilhas, fora do sistema, passarem a ser todos absorvidos e analisados pelo sistema específico de desempenho adquirido há aproximadamente dois anos. Esse resultado confirma a evidência obtida pela entrevista da Unidade Caso 2, em que o fluxo de informações do sistema ainda não foi otimizado pela continuidade no uso de planilhas eletrônicas que, por vezes, não fornece informações em tempo hábil.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A pesquisa buscou atender à solicitação de Malmi e Brown (2008), os quais entendem que a operacionalização do sistema de controle de desempenho como um pacote é um fenômeno grande e complexo, por isso são necessárias investigações aprofundadas. Para isso, averiguou-se o funcionamento do sistema de controle de Desempenho como um pacote, conforme o modelo de Ferreira e Otley (2009), em duas empresas do sul do país. As análises contemplaram onze variáveis que, conforme o modelo de pacote, devem existir e serem utilizadas com força e coerência na análise de desempenho.

Os resultados indicam que de maneira geral, ambas as organizações, denominadas neste estudo como Unidades 1 e 2, por meio dos respondentes, descreveram, detalhadamente, como esses onze aspectos estão formulados e vêm sendo utilizados para o controle de desempenho organizacional. O resultado corrobora com a complementariedade dos aspectos do sistema de controle de desempenho como um pacote mencionado por Ferreira e Otley (2009).

Em relação à missão e visão, é possível inferir que ambas as Unidades possuem suas definições, contudo na Unidade 2 ficou evidente uma maior formalização e uma comunicação mais clara aos colaboradores. As unidades divergem quanto aos fatores de sucesso, pois a Unidade 1 o maior fator de sucesso é o zelo e cuidado com as pessoas e a capacitação delas dentro da empresa, enquanto a Unidade 2 indica que há vários fatores fundamentais, como: apreço pela renovação estratégica, cuidados com controles, eficiência nos canais de distribuição e crescimento dos colaboradores.

Além disso, outra divergência é relativa à estrutura da organização, enquanto a Unidade 1 é mais descentralizadora e valoriza a

pro atividade dos colaboradores, mesmo havendo regras não formalizadas, a Unidade 2 tem uma estrutura hierárquica bem definida e explanada, na qual cada colaborador é doutrinado desde sua entrada na organização (semana inicial) por meio de palestras e *workshops*.

As estratégias e os planos ocupam um espaço importante na vida das organizações. A Unidade 1 transcreve o seu planejamento por meio da ferramenta PDCA, e periodicamente realimenta o processo. Por outro lado, na Unidade 2 as estratégias são definidas anualmente e chegam a ser reavaliadas, semanalmente, em reuniões de segunda-feira, em geral das 14h às 18h.

Os achados evidenciam que as diferenças continuam nas demais questões, por exemplo, a Unidade 1 trabalha com um painel de indicadores on-line, com as metas e os índices de desempenho das unidades e de cada indivíduo, o qual possui métricas financeiras e não financeiras a serem buscadas por colaboradores e lojas. Nesse sentido, a Unidade 2 tem os indicadores definidos anualmente, revisados semanalmente, e atribui o papel de multiplicador da comunicação de metas e indicadores aos cargos gerenciais e diretivos.

As redes de sistemas e fluxos de informação estão presentes na vida das duas organizações, no entanto, a Unidade 1 mostra-se plenamente satisfeita com o funcionamento do modelo atual do fluxo de informação, enquanto a Unidade 2 luta por ajustes que tragam excelência na relação entre o sistema informacional e o controle de desempenho, aperfeiçoando o sistema como pacote.

Conclui-se que as organizações utilizam os mecanismos do sistema de controle de desempenho como um pacote, onde todos os elementos do modelo, como visão e missão; fatores de sucesso; estrutura da organização; estratégias e planos; principais indicadores de desempenho; fixação de metas; avaliação de desempenho; sistemas de recompensa; redes e sistemas de fluxos de informação; uso do sistema de controle de desempenho; mudança do sistema de controle de desempenho, são utilizados com força e coerência, na medida em que a média geral de concordância da Unidade 1 foi 4,0 e da Unidade 2 chegou a uma média geral de 4,27. Além disso, apesar da diversidade encontrada em ambos os casos, percebe-se a prevalência na ligação entre os elementos do sistema de controle de desempenho como um pacote. Os resultados corroboram com

a sugestão de alinhamento entre os componentes do sistema, conforme exposto pelos autores (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; FERREIRA; OTLYE, 2009).

Além disso, cada organização possui suas particularidades, objetivos e atitudes que levam a diferentes utilidades e desafios do sistema de controle de desempenho e suas respectivas métricas de medição. Os resultados deste trabalho colaboram com o estudo de Beuren e Teixeira (2014), os quais averiguaram a estrutura e o funcionamento dos sistemas de controle gerencial para a avaliação de desempenho em uma instituição de ensino superior privada. Contudo, notou-se que a pesquisa diferencia-se ao apontar médias maiores de concordância e menos pontos fracos na utilização do pacote de sistema de controle de desempenho.

Para novos estudos, recomenda-se abranger empresas localizadas em outras regiões brasileiras, ou um número maior de amostra, com unidades de capital aberto e/ou empresas de um mesmo setor econômico, o que permitiria uma análise comparativa. Por fim, apesar das dificuldades do uso de uma abordagem quantitativa, seria fundamental para se apurarem maiores conclusões.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, p. 189-204, 1999.
- ABERNETHY, M. A.; CHUA, W. F. A field study of control system 'redesign': the impact of institutional process on strategic choice. **Contemporary Accounting Research**, v. 13, p. 569'-606, 1996.
- ANSOFF, H. I. **Corporate Strategy**. McGraw-Hill, New York, 1965.
- ANTHONY, R. **Planning and Control Systems: A Framework for Analysis**. Harvard Business Press, Boston, 1965.
- ARGYRIS, C.; SCHÖN, D. **Organizational Learning: A Theory of Action Perspective**. Addison Wesley, Reading, MA, 1978.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 675-698, 2003.
- BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. Performance management systems: a conceptual model and analysis of the development and intensification of 'new public management' in the UK. In: APIRA Conference, Auckland, 2007. **Proceedings...**, 2007.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

- CHANDLER, A. D. **Strategy and Structure**. The MIT Press, Cambridge, MA, 1962.
- CHENHALL, R. H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 395, 2005.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 127-168, 2003.
- DAVILA, A.; FOSTER, G. Management accounting systems' adoption decisions: Evidence and performance implications from startup companies. **The Accounting Review**, v. 80, n. 4, p. 1.039-1.068, 2005.
- DENT, J. F. Strategy, organization and control-some possibilities for accounting research. **Accounting, Organizations and Society** 15, 3-25, 1990.
- DYE, R. A. Relative performance evaluation and project selection. **Journal of Accounting Research**, v. 30, p. 27-52, 1992.
- EL-NAMAKI, M. S. S. Creating a corporate vision. **Long Range Planning**, v. 25, p. 25-29, 1992.
- FERREIRA, A. **Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal**. PhD Thesis. Department of Accounting and Finance Lancaster University, 2002.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: Na extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, p. 263-282, 2009.
- FISHER, J. G.; PEFFER, S. A.; SPRINKLE, G. B. Budget-based contracts, budget levels, and group performance. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 51, 2003.
- FLAMHOLTZ, E. Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical and empirical perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 8, n. 2/3, p. 35-50, 1983.
- FLAMHOLTZ, E.; DAS, T.; TSUI, A. Toward an integrative framework of organizational control. **Accounting Organizations and Society**, v. 10, n. 1, p. 35-50, 1985.
- GIBBS, D. M.; MERCHANT, A. K.; VAN-DER-STEDE, A. W.; VARGUS, E. M. Determinants and effects of subjectivity in incentives. **The Accounting Review**, v. 79, p. 409, 2004.
- GRABNER, I.; MOERS, F. Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. **Accounting, Organizations and Society**, v. 38, n. 6, p. 407-419, 2013.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 95, 2003.
- HARED, B. A.; ABDULLAH, Z.; HUQUE, S. M. R. Gestão de Sistemas de Controle: uma revisão da literatura e um quadro teórico para futuras pesquisas. **European Journal of Business and Management**, v. 5, n. 26, p. 1-13, 2013.
- HERATH, S., K. A framework for management control research. **Journal of Management Development**, v. 26, n. 9, p. 895-915, 2007.
- HOPWOOD, A. G. An empirical study of the role of accounting data in performance evalu-

ation. **Journal of Accounting Research**, v. 10, p. 156-182, 1972.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349-410, 2001.

JOHNSON, G.; SCHOLLES, K.; WHITTINGTON, R. **Exploring Corporate Strategy: Text and Cases**, 7th ed. Prentice-Hall Financial Times, Pearson Education Limited, 2005.

KAMOCHÉ, K.; CUNHA, M. P. Minimal structures: from jazz improvisation to product innovation. **Organization Studies**, v. 22, n. 5, p. 733-764, 2001.

KENNEDY, F. A.; WIDENER, S. K. A control framework: Insights from evidence on lean accounting. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 301-323, 2008.

LANGFIELD-SMITH, K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. In: Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M.D. (orgs.), **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Elsevier, Oxford, UK, p. 753-784, 2007.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, p. 207-232, 1997.

LANGFIELD-SMITH, K. The relations between transactional characteristics, trust and risk in the start-up phase of a collaborative alliance. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 344-364, 2008.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package-opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 287-300, 2008.

MALMI, T.; GRANULUND, M. In search of management accounting theory. **Social Science Research Network**, 2005. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=804004. Acesso em 18 de abril de 2014.

MERCHANT, A. K.; OTLEY, D. A review of the literature on control and accountability. In: Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M.D. (orgs.), **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Elsevier, Oxford, UK, p. 785-802, 2007.

MERCHANT, K.; VAN DER STEDE, W. **Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives**, 2nd ed. FT Prentice-Hall, Harlow, 2007.

MINTZBERG, H. Patterns of strategy formulation. **Management Science**, v. 24, p. 934-948, 1978.

MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. **The Strategic Process: Concepts, Contexts, Cases**, 4th ed. Pearson Education Limited, England, 2003.

OTLEY, D. Budgetary use and managerial performance. **Journal of Accounting Research**, v. 16, p. 122-149, 1978.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 363-382, 1999.

OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. Case Study Research in Management Accounting and Control. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 45-65, 1994.

OTLEY, D.; BERRY, A. Control, organization and accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, p. 231-244, 1980.

- PEARCE, J. A.; ROBINSON JR., R. B. **Strategic Management: Formulation, Implementation, and Control**, 10th ed. McGraw-Hill Irwin, New York, 2007.
- PORTER, M. **Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors**. The Free Press, New York, 1980.
- RANGONE, A. Linking organizational effectiveness, key success factors and performance measures: an analytical framework. **Management Accounting Research**, v. 8, p. 207-219, 1997.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 76-97, 2004.
- ROCKART, J. F. Chief executives define their own data needs. **Harvard Business Review**, p. 81-93, 1979.
- SANDELIN, M. Operation of management control practices as a package – A case study on control system variety in a growth firm context. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 324-343, 2008.
- SIMONS, R. **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Harvard Business School Press, Boston, MA, 1995.
- SOUSA DE VASCONCELLOS E SÁ, J. A.; HAMBRICK, D. C. Key success factors: test of a general theory in the mature industrial-product sector. **Strategic Management Journal**, v. 10, p. 367-382, 1989.
- STRINGER, C. Empirical performance management research: observations from AOS and MAR. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 4, p. 92-114, 2007.
- TESSIER, S.; OTLEY, D. A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 3, p. 171-185, 2012.
- THOMPSON JR., A.; STRICKLAND III, A. J. **Strategic Management: Concepts and Cases**, 13th ed. McGraw-Hill Higher Education, New York, 2003.
- VAN DER MEER-KOOISTRA, J.; SCAPENS, R. W. The governance of lateral relations: between and within organisations. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 365-384, 2008.
- VAN DER STEDE, W. A.; CHOW, C. W.; LIN, T. W. Strategy, Choice of Performance Measures, and Performance. **Behavioral Research in Accounting**, v. 18, p. 185-205, 2006.
- WIDENER, S.K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p. 757-788, 2007.
- ZIMMERMAN, J. L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, n. 1-3, p. 411-427, 2001.

Recebido em: 14.8.2014

Aprovado em: 24.6.2015

Avaliado pelo sistema double blind review.

Editor: Elmo Tambosi Filho.

Disponível em <http://mjs.metodista.br/index.php/roc>