

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DESENHO E USO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL**  
**E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A FORMAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO**  
**DA ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL**

**Adriano Bertoldo Alves**

**Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti**

**São Paulo**

**2010**

Prof. Dr. João Grandino Rodas  
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Junior  
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luís Eduardo Afonso  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**ADRIANO BERTOLDO ALVES**

**DESENHO E USO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL  
E SUA CONTRIBUIÇÃO PARA A FORMAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO  
DA ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti**

**São Paulo**

**2010**

## **FICHA CATALOGRÁFICA**

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Alves, Adriano Bertoldo

Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional / Adriano Bertoldo Alves. -- São Paulo, 2010.

112 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2010.

Orientador: Fábio Frezatti.

1. Contabilidade gerencial 2. Controladoria 3. Estratégia organizacional  
I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 658.151

**À minha mãe, Cida, pelo amor e incentivo.**

**À minha esposa, Jaira, e a meus filhos, Nicolas e Noah, fontes de inspiração, amor e felicidade.**



## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar e, sobretudo, agradeço a Deus, que tudo criou e que deu todas as condições para eu chegar aqui. Quando tive dúvidas, Ele me deu fé. Quando parecia estar atrasado, Ele me mostrou que tudo faz no tempo certo. Quando encontrei barreiras, Ele me iluminou, me deu forças e colocou as pessoas certas no meu caminho.

Também, sou grato a essas muitas pessoas que estiveram comigo neste caminho, orientando-me, ensinando, incentivando e apoiando.

Aos Professores Gilmar R. Mello, Luiz P. L. Fávero, Renê C. Pimentel, Tânia R. S. Relvas, que, na Graduação, me incentivaram a seguir esta jornada.

Ao meu orientador, Professor Fábio Frezatti, pelos ensinamentos, conselhos, paciência, estímulo e confiança.

Aos Professores José C. T. Oyadomari e Martinho I. R. de Almeida pelas valiosas contribuições no exame de qualificação.

Aos Professores Ariovaldo dos Santos, Bruno M. Salotti, Eliseu Martins, Gerlando A. S. F. de Lima, L. Nelson G. Carvalho, Márcio L. Borinelli, Reinaldo Guerreiro e Welington Rocha do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP e, também, aos Professores Fábio Mariotto, Rodrigo Bandeira-de-Mello e Tales Andreassi da EAESP-FGV, pela rica oportunidade de aprendizado em suas aulas.

Aos colegas da Pós-Graduação, em especial ao Adriano Alcalde, Cristiano Prudêncio e Arthur R. do Nascimento, pela amizade, apoio e contribuições nos estudos.

À FEA-USP e seus funcionários, especialmente Belinda, Cristina e Rodolfo.

À administração e funcionários da organização estudada, pela contribuição na coleta e análise dos dados.

À minha querida família, que tanto amo. Ao meu pai Airton, meu avô Ariel, meus irmãos André e Nathália e meus tios. À minha avó Nita, pelo carinho e contínuas orações. À minha mãe, Cida, primeira e incansável incentivadora da minha formação. Uma batalhadora que nunca mediu esforços para apoiar meu crescimento. Um exemplo de vida dedicada a Deus e à família. Te amo muito mãe!

Por fim, agradeço muito, muito mesmo, à minha esposa e amiga Jaira pelo carinho, conselhos, incentivo, força, compreensão e paciência. E aos meus filhos, Nicolas e Noah que, mesmo sem querer, compartilharam com livros e artigos o tempo de colo, passeios e brincadeiras. Jaira, Nicolas e Noah: Amo muito vocês!





**“Adquire a sabedoria, adquira a  
inteligência, e não te esqueças nem te  
apartes das palavras da minha boca.”**

***Bíblia, Provérbios Cap. 4, Verso 5***



## RESUMO

Para assegurar o alcance de seus objetivos, as organizações utilizam sistemas de controle gerencial (SCG), os quais podem ser analisados sob duas dimensões distintas. A primeira é a dimensão desenho, que compreende as características de configuração técnica dos SCG. A segunda é a dimensão uso, que representa as diferentes finalidades de aplicação dos SCG nas organizações. Além disso, o escopo de análise pode considerar o conjunto de SCG ou apenas parte dele. Pode-se afirmar que as pesquisas sobre SCG têm se caracterizado por uma abordagem reducionista em relação à dimensão analisada e, também, em relação ao escopo de controles considerados na análise. O objetivo desta pesquisa é analisar o conjunto de SCG, em suas dimensões desenho e uso, e identificar sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional. Para tanto, realizou-se um estudo de caso em uma instituição de ensino superior brasileira, explorando aspectos relevantes da configuração e uso dos SCG. Concluiu-se que as principais contribuições dos SCG para a formação e implementação da estratégia organizacional são: (i) direcionar a formação da estratégia organizacional; (ii) comunicar diretrizes, propósitos e prioridades; (iii) definir limites de atuação da organização e de seus membros; (iv) monitorar realização de planos e (v) estimular a aprendizagem organizacional. Constataram-se, como resultado da pesquisa, características dos SCG que prejudicam o estímulo à aprendizagem organizacional: (i) o desconhecimento ou invalidação dos critérios de mensuração pelos gestores; (ii) a fraca conexão entre controles cibernéticos e controles de planejamento; (iii) a ausência de uma visão integrada dos resultados apontados pelos diferentes SCG; (iv) a falta de articulação dos SCG com informações tipo *feed-forward* com outros SCG e (v) o uso interativo com foco exclusivo em aspectos internos à organização. O aperfeiçoamento desses aspectos pode proporcionar melhor aproveitamento dos benefícios do SCG e aperfeiçoar o modelo de gestão. Este trabalho não contemplou controles de remuneração e recompensa, nem controles informais, de maneira que se recomenda, como oportunidade de pesquisa futura, incluir esses controles na análise da configuração e uso dos SCG nas organizações. Assim, espera-se que os resultados deste trabalho contribuam para o desenvolvimento da teoria sobre SCG e, também, para maior efetividade de seu uso nas organizações, provendo elementos relevantes para uma melhor compreensão de sua influência na formação e implementação da estratégia organizacional.



## **ABSTRACT**

*In order to ensure the achievement of its objectives, the organizations use management control systems (MCS), which can be analyzed by two different dimensions. The first is the design dimension, which comprises the features of the MCS's technical configuration. The second is the use dimension, which represents the different purposes of MCS's application in the organizations. Moreover, the scope of analysis can consider the set of MCS or just a part of it. In general, the research on MCS has been characterized by a reductionist approach regarding the dimension analyzed, and also regarding the scope of controls considered in the analysis. The objective of this research is to examine the MCS package, in its design and use dimensions, and identify its contribution to the formation and implementation of organizational strategy. This way, it was carried out a case study in a Brazilian higher education institution, exploring relevant aspects of configuration and use of MCS. It was concluded that the main contributions of MCS to the formation and implementation of organizational strategy are: (i) guide the formation of organizational strategy; (ii) communicate guidelines, goals and priorities; (iii) define the domain of organizational activities and organizational members; (iv) monitor the achievement of plans; and (v) stimulate the organizational learning. In addition, as findings of this research, it was concluded that the features of the MCS that undermine the incentive to organizational learning: (i) the ignorance or invalidation of the measurement criteria by managers; (ii) the weak connection between cybernetic controls and planning controls; (iii) the lack of an integrative view of the results indicated by different MCS; (iv) the lack of articulation between MCS with feed-forward information and others MCS; and (v) the interactive use with exclusive focus on internal aspects of organization. The improvements of these issues may support better usage of the MCS and provide additional benefits from management model. This study did not contemplate reward and compensation controls, neither informal controls, so it is recommended, as an opportunity of future research, include these controls in the analysis of MCS design and use in the organizations. Therefore, it is expected that the results of this study contribute to the development of MCS theory, likewise to a greater effectiveness of MCS use in the organizations, providing relevant information to a better understanding of its influence in formation and implementation of organizational strategy.*



## SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS .....	3
LISTA DE ILUSTRAÇÕES .....	5
1 INTRODUÇÃO .....	7
1.1 Caracterização do problema .....	8
1.2 Questão de pesquisa .....	10
1.3 Objetivo .....	10
1.4 Modelo teórico da pesquisa e proposições .....	10
1.5 Definições operacionais.....	12
1.5.1 Desenho dos sistemas de controle gerencial .....	12
1.5.2 Uso dos sistemas de controle gerencial.....	13
1.5.3 Formação da estratégia organizacional .....	13
1.5.4 Implementação da estratégia organizacional.....	14
1.6 Justificativa.....	14
1.7 Limitações do trabalho .....	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO .....	17
2.1 Domínio dos sistemas de controle gerencial .....	17
2.1.1 Pacote de sistemas de controle gerencial .....	20
2.1.1.1 Controles de planejamento.....	22
2.1.1.2 Controles cibernéticos.....	22
2.1.1.3 Controles de remuneração e recompensa.....	23
2.1.1.4 Controles administrativos .....	23
2.1.1.5 Controles culturais .....	24
2.1.2 Modelo teórico <i>Levers of Control</i> .....	25
2.1.2.1 Sistemas de crenças.....	27
2.1.2.2 Sistemas de restrições .....	27
2.1.2.3 Sistemas de controle diagnóstico .....	28
2.1.2.4 Sistemas de controle interativo .....	28
2.1.3 Dimensão desenho dos sistemas de controle gerencial .....	29
2.1.4 Dimensão uso dos sistemas de controle gerencial.....	30
2.2 Estratégia organizacional.....	30
2.2.1 Formação da estratégia organizacional .....	32
2.2.2 Implementação da estratégia organizacional.....	33
2.2.3 Formação e implementação da estratégia organizacional .....	34
2.3 Aprendizagem organizacional .....	35
2.4 Trabalhos anteriores .....	36
3 METODOLOGIA E PLANEJAMENTO DA PESQUISA .....	41
3.1 Protocolo do estudo de caso .....	42
3.1.1 Coleta de dados .....	43
3.1.1.1 Documentos .....	44
3.1.1.2 Observação.....	44
3.1.1.3 Entrevistas.....	44
3.1.2 Análise dos dados .....	47
4 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA .....	49
4.1 Organização.....	49
4.2 Cronologia da pesquisa.....	50
4.3 Coleta de dados.....	51
4.3.1 Documentos.....	51

4.3.2	Entrevistas .....	52
4.3.2.1	Entrevistas não estruturadas.....	52
4.3.2.2	Entrevistas semiestruturadas.....	53
4.3.3	Observação .....	54
4.4	Histórico dos sistemas de controle gerencial na organização .....	55
5	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....	57
5.1	Desenho dos sistemas de controle gerencial .....	57
5.1.1	Controles culturais.....	57
5.1.2	Controles de planejamento .....	58
5.1.3	Controles administrativos.....	59
5.1.4	Controles cibernéticos .....	60
5.1.5	Discussão.....	63
5.1.5.1	Proposição 1.....	63
5.1.5.2	Outras características relevantes .....	67
5.2	Uso dos sistemas de controle gerencial.....	71
5.2.1	Uso como sistema de crenças.....	71
5.2.2	Uso restritivo .....	72
5.2.3	Uso diagnóstico .....	73
5.2.4	Uso interativo .....	74
5.2.5	Discussão.....	75
5.2.5.1	Proposição 2.....	75
5.2.5.2	Outras características relevantes .....	77
5.3	Estratégia organizacional.....	78
5.4	Sistemas de controle gerencial e estratégia organizacional.....	80
6	CONCLUSÕES.....	85
6.1	Limitações e sugestões para futuras pesquisas .....	87
6.2	Contribuições da pesquisa .....	88
	REFERÊNCIAS .....	91
	APÊNDICES .....	97



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Definição, natureza e foco dos SCG .....	19
Quadro 2 - Propósito dos sistemas de controle .....	27
Quadro 3 - Síntese dos trabalhos anteriores que utilizaram o modelo teórico <i>Levers of Control</i> .....	37
Quadro 4 - SCG identificados na pesquisa de campo .....	51
Quadro 5 - Fonte de dados, tipos de informações geradas e periodicidade de atualização .....	62
Quadro 6 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações do tópico desenho dos SCG.....	70
Quadro 7 - Influência do uso dos SCG na formação e implementação da estratégia organizacional .....	77
Quadro 8 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações do tópico uso dos SCG .....	78
Quadro 9 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações do tópico estratégia organizacional .....	80
Quadro 10 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações do tópico SCG e estratégia organizacional.....	83



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Modelo teórico da pesquisa.....	11
Ilustração 2 - Tipologia do pacote de SCG .....	21
Ilustração 3 - Relacionamento entre sistemas de controle e estratégia realizada.....	26
Ilustração 4 - Procedimentos para a pesquisa de campo .....	43
Ilustração 5 - Elementos do modelo teórico da pesquisa e relação com as principais fontes de evidência.....	50
Ilustração 6 - Estrutura organizacional e seleção dos gestores a serem entrevistados.....	59
Ilustração 7 - Cronologia da pesquisa .....	50
Ilustração 8 - Fluxo das decisões de objetivos nos diversos níveis organizacionais.....	59
Ilustração 9 - Organograma.....	60
Ilustração 10 - Interdependência entre os SCG.....	64
Ilustração 11 - Associação entre as funções básicas do processo administrativo e as categorias dos SCG.....	65



## 1 INTRODUÇÃO

As organizações são constituídas para atenderem determinados objetivos, caracterizados por expectativas, propósitos, participantes a serem atendidos. Para alcançar esses objetivos são definidos planos e ações nos diversos níveis organizacionais, considerando diferentes perspectivas de tempo. De forma geral, pode-se denominar esse conjunto de objetivos, planos e ações de estratégia organizacional, que define aonde a organização quer chegar e como alcançar esse destino.

Na busca da realização de seus objetivos as organizações podem enfrentar diversos desafios, tais como: alterações na demanda de produtos e serviços; mudanças nas expectativas dos clientes; queda de produtividade; desalinhamento da força de trabalho em relação às diretrizes estratégicas; falta de integração entre as diversas áreas da organização e alocação inadequada de recursos. Esses desafios podem se constituir em dificuldades para a realização da estratégia e, ao mesmo tempo, em oportunidades para sua melhoria, como possibilidades de novos investimentos, reduções de custos, novas tecnologias e desenvolvimento de competências.

Como forma de minimizar as incertezas decorrentes dos impactos dessas dificuldades e oportunidades, bem como assegurar a realização de seus objetivos, as organizações utilizam Sistemas de Controle Gerencial (SCG). Os SCG podem ser caracterizados e analisados sob duas dimensões. A primeira é a dimensão desenho, que se refere aos aspectos técnicos de sua estrutura e configuração. A outra é a dimensão uso, que se refere à maneira como esses controles são utilizados nas organizações e com quais finalidades.

O principal objetivo deste trabalho é explorar empiricamente como o desenho e o uso dos SCG contribuem para a formação e implementação da estratégia organizacional. Para tanto é utilizada a tipologia de Malmi e Brown (2008) para a análise da dimensão desenho e o modelo teórico *Levers of Control*, desenvolvido por Simons (1995, 2000), para a análise da dimensão uso dos SCG em um estudo de caso realizado em uma instituição de ensino superior brasileira.

## 1.1 Caracterização do problema

As organizações utilizam diferentes SCG na busca da realização de seus objetivos. Diversos estudos empíricos apontam a existência de interdependência entre esses SCG (SIMONS, 1995; MARGINSON, 2002; WIDENER, 2007). A importância de se analisar o papel dos SCG, atuando como um pacote de controles gerenciais, tem sido destacada por diversos autores (COLLIER, 2005; ABERNETHY; CHUA, 1996; FERREIRA; OTLEY, 2005; MALMI; BROWN, 2008). Um dos argumentos para essa abordagem é assegurar a consistência interna do pacote de controles gerenciais, ou seja, que esses controles são desenhados com finalidades compatíveis (ABERNETHY; CHUA, 1996; FERREIRA; OTLEY, 2005). Além disso, Malmi e Brown (2008, p. 288) destacam que uma compreensão mais ampla dos SCG, atuando como um pacote, pode facilitar o desenvolvimento de uma teoria mais adequada sobre como configurar um conjunto de controles para suportar objetivos organizacionais, atividades de controle e direcionar o desempenho organizacional.

O relacionamento entre os SCG e a estratégia organizacional tem sido um tema recorrente na literatura sobre SCG. Estudos apontam evidências de que elevado desempenho organizacional é resultado da combinação entre ambiente da organização, estratégia, e estruturas e sistemas internos, os quais incluem os SCG (GOVINDARAJAN; GUPTA, 1985; GOVINDARAJAN, 1988). A princípio, vistos como meios para a coordenação e controle organizacional (CHAPMAN, 2005, p. 1) com base, sobretudo, em informações financeiras, os SCG, atualmente, têm um campo de abrangência mais amplo, sendo apresentados como importantes mecanismos para estimular respostas às incertezas estratégicas (SIMONS, 1995; CHAPMAN, 1998; AHRENS; CHAPMAN, 2002, 2004), bem como permitir o controle da estratégia organizacional (SIMONS, 1995, 2000).

Simons (1995), baseado em diversos estudos de caso, desenvolveu o modelo teórico denominado *Levers of Control*, o qual tem influenciado, sobremaneira, os estudos sobre SCG, sendo utilizado em diversas pesquisas de natureza quantitativa (TANI, 1995; ABERNETHY; BROWNELL, 1999; BISBE; OTLEY, 2004; FERREIRA; OTLEY, 2006; NARANJO-GIL; HARTMANN, 2006; HENRI, 2006; NARANJO-GIL; HARTMANN, 2007; WIDENER, 2007; OYADOMARI, 2008) e qualitativa (MARGINSON, 2002; BRUINING et al., 2004; TUOMELA, 2005; COLLIER, 2005; KOBER et al., 2007). Nesse modelo, a fim de permitir o

controle da estratégia, são propostas quatro alavancas de controle (SIMONS, 1995, 2000): (i) sistemas de crenças, que se relacionam com a visão de estratégia como perspectiva, comunicando valores fundamentais e a missão da organização; (ii) sistemas de restrições, que se relacionam com a visão de estratégia como posição, especificando os limites de atuação da organização; (iii) sistemas de controle diagnóstico, que se relacionam com a visão de estratégia como um plano, definindo e monitorando a realização de planos e metas e (iv) sistemas de controle interativo, que se relacionam com a visão de estratégia como padrões de ação, estimulando o diálogo e a aprendizagem.

Ferreira e Otley (2006, p. 3) apontam que um número considerável de trabalhos no campo dos SCG tem se preocupado em analisar aspectos do desenho dos SCG, enquanto outra parte significativa da literatura tem estudado aspectos do uso dos SCG. Os mesmos autores (FERREIRA; OTLEY, 2006, p. 4) afirmam que a dimensão desenho dos SCG e a dimensão uso dos SCG são duas faces de uma mesma moeda e que examinar apenas uma dimensão pode resultar em uma perspectiva desnecessariamente limitada da operação dos SCG.

Dessa maneira, o campo de conhecimento sobre SCG tem se desenvolvido substancialmente, partindo-se de um escopo na coordenação e controle de atividades organizacionais, sobretudo com base em informações financeiras, para incluir, também, a influência e controle da estratégia organizacional, considerando informações financeiras, não financeiras, internas e externas à organização. Apesar disso, os estudos sobre SCG têm se caracterizado por investigar perspectivas monofocadas de um construto multifacetado, em detrimento de uma visão mais abrangente e integrada (OTLEY, 1999; COVALESKI et al., 2003; FERREIRA; OTLEY, 2005; MERCHANT; OTLEY, 2007; SANDELIN, 2008; MALMI; BROWN, 2008; CHAKRAVARTHY; WHITE, 2002), gerando resultados não claros e conflitantes (LANGFIELD-SMITH, 1997). Essa abordagem reducionista é caracterizada por explorar, parcialmente, os SCG, tanto em termos de componentes do pacote de SCG considerados, quanto em termos de dimensões dos SCG analisadas.

## 1.2 Questão de pesquisa

Tendo em vista o exposto, com uma abordagem mais abrangente em relação aos componentes e dimensões dos SCG, o presente trabalho busca analisar, empiricamente, a contribuição dos SCG para a estratégia organizacional, de acordo a seguinte questão de pesquisa: **Como o desenho e o uso dos sistemas de controle gerencial contribuem para a formação e implementação da estratégia organizacional?**

## 1.3 Objetivo

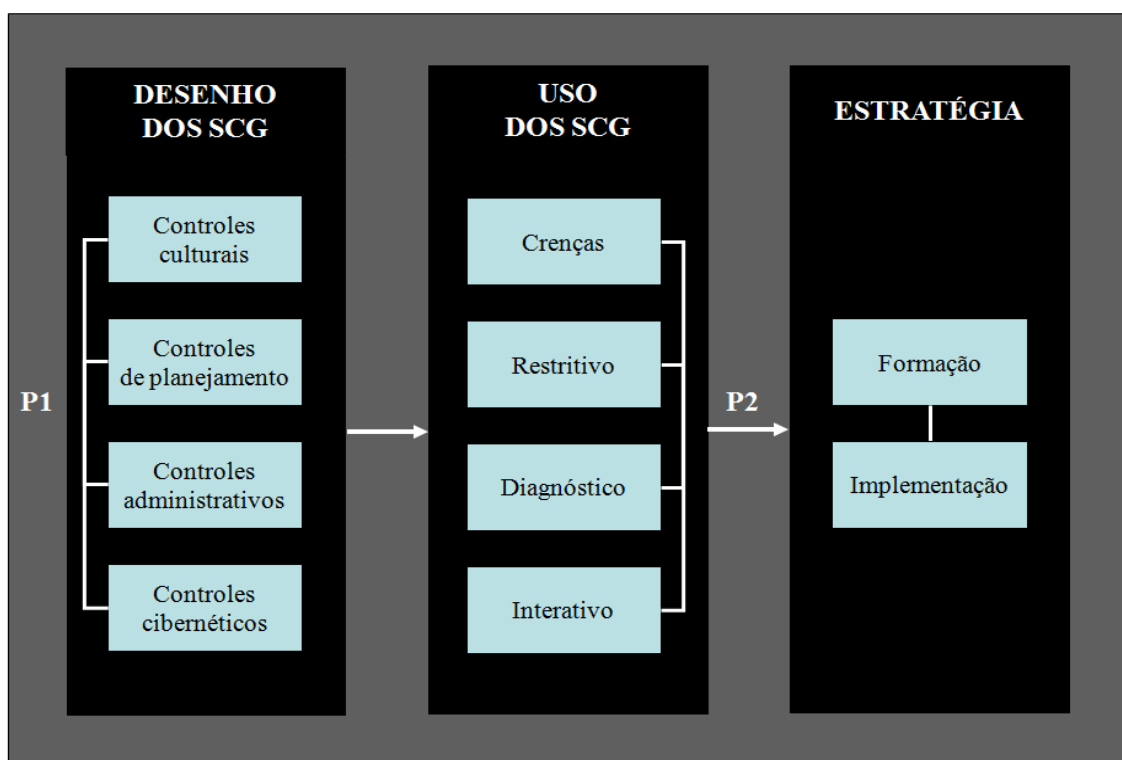
O objetivo geral desta pesquisa é identificar a contribuição dos SCG para a formação e implementação da estratégia organizacional, explorando as dimensões desenho e uso do conjunto de SCG presentes na organização em estudo. A seguir, são apresentados os objetivos específicos desta pesquisa:

- Identificar características relevantes dos componentes da dimensão desenho dos SCG e da interação entre eles: investigar e identificar as características dos componentes da dimensão desenho dos SCG e de sua interação, destacando as mais relevantes, que possam contribuir para maior efetividade do pacote de SCG;
- Identificar características relevantes dos componentes da dimensão uso dos SCG e da interação entre eles: investigar e identificar as características dos componentes da dimensão uso dos SCG e de sua interação, destacando as mais relevantes, que possam contribuir para maior efetividade do pacote de SCG.

## 1.4 Modelo teórico da pesquisa e proposições

Dadas as definições da questão e objetivo da pesquisa, é apresentado, na Ilustração 1, o seu modelo teórico, composto pela dimensão desenho dos SCG, dimensão uso dos SCG, estratégia organizacional, e os componentes dessas principais variáveis da pesquisa.





**Ilustração 1- Modelo teórico da pesquisa**

Para analisar a dimensão desenho dos SCG são considerados os grupos controles culturais, controles de planejamento, controles administrativos e controles cibernéticos, presentes na tipologia proposta por Malmi e Brown (2008). A dimensão uso dos SCG é analisada segundo os grupos uso como sistemas de crenças, uso restritivo, uso diagnóstico e uso interativo, relacionados às quatro alavancas de controle do modelo teórico *Levers of control* de Simons (1995). A estratégia organizacional, por sua vez, é analisada segundo sua formação e implementação.

As linhas brancas vinculando os quatro grupos da dimensão desenho dos SCG, os quatro grupos da dimensão uso dos SCG e as duas etapas da estratégia organizacional sugerem a existência de interdependência ou complementaridade entre os diferentes componentes de cada variável.

Segundo Yin (2009, p. 28), a questão de pesquisa é insuficiente para esclarecer o que será estudado. É necessária a definição de proposições de estudo para refletir tópicos teóricos importantes, bem como direcionar a busca de evidências, contribuindo, assim, para que a

pesquisa se mova na direção certa. Esse autor afirma, ainda, que a ausência de proposições é legítima em estudos de natureza exploratória.

Assim, com base na questão de pesquisa, objetivos e revisão de literatura foram definidas as seguintes proposições (YIN, 2009, p. 130):

Proposição 1 (P1): Há interdependência entre os componentes da dimensão desenho dos SCG.

Proposição 2 (P2): O uso dos SCG como sistema de crenças, restritivo, diagnóstico e interativo influenciam a formação e implementação da estratégia organizacional.

## **1.5 Definições operacionais**

Nessa seção, são apresentadas as definições de desenho dos SCG, uso dos SCG, formação da estratégia organizacional e implementação da estratégia organizacional, permitindo uma melhor compreensão da questão de pesquisa

### **1.5.1 Desenho dos sistemas de controle gerencial**

O desenho dos sistemas de controle gerencial refere-se à dimensão que caracteriza os aspectos técnicos dos SCG. Neste trabalho, essa dimensão é explorada em relação aos SCG (OTLEY, 1980; MALMI; BROWN, 2008) encontrados nas organizações, tais como: planejamento estratégico; orçamentos; custeio; análise de custo-volume-lucro; *benchmarking* e sistemas de mensuração de desempenho.

Para qualificar esses controles gerenciais que compõem o desenho do pacote de SCG, utilizam-se as seguintes categorias presentes na tipologia proposta por Malmi e Brown (2008):

- **controles culturais:** composto por controles relacionados a valores;

- **controles de planejamento:** composto por planejamento estratégico e planejamento operacional;
- **controles administrativos:** composto por estrutura de governança, estrutura organizacional e políticas e procedimentos;
- **controles cibernéticos:** composto por orçamentos, controles financeiros, controles não financeiros e controles híbridos.

Não foram consideradas as categorias controles de grupo, controles de símbolo e recompensas, presentes na tipologia proposta por Malmi e Brown (2008), por estarem fora do escopo definido para o presente trabalho.

### 1.5.2 Uso dos sistemas de controle gerencial

Essa dimensão se refere a como os SCG são utilizados nas organizações. Nessa dimensão utiliza-se o modelo teórico *Levers of Control* de Simons (1995), que apresenta quatro alavancas necessárias para efetivar o controle estratégico, caracterizadas por quatro diferentes tipos de uso dos SCG, que se denominam, neste trabalho, do seguinte modo:

- **uso como sistema de crenças:** utilização dos SCG para inspirar e direcionar a busca de oportunidades;
- **uso restritivo:** utilização dos SCG para estabelecer limites ao comportamento dos participantes da organização;
- **uso diagnóstico:** utilização dos SCG para motivar, monitorar e recompensar o alcance de metas especificadas;
- **uso interativo:** utilização dos SCG para estimular o debate de premissas e planos e a emergência de novas ideias e estratégias.

### 1.5.3 Formação da estratégia organizacional

Neste trabalho, define-se formação da estratégia organizacional como o seu processo de construção, contemplando tanto a visão de estratégia deliberada quanto a de estratégia emergente. A estratégia deliberada é produto do processo de planejamento estratégico formal,

enquanto a estratégia emergente é produto de decisões tomadas continuamente em todos os níveis organizacionais.

#### **1.5.4 Implementação da estratégia organizacional**

Neste trabalho, define-se implementação da estratégia organizacional como o processo que compreende o conjunto de ações direcionadas ao alcance dos objetivos organizacionais, que se caracterizam pelas atitudes dos indivíduos de uma organização e pelo uso de controles gerenciais.

### **1.6 Justificativa**

Este estudo, ao explorar de forma abrangente os SCG, bem como sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional, pode contribuir com o desenvolvimento da teoria sobre SCG e, também, com a aplicação dos SCG, provendo elementos relevantes para a configuração e utilização dos SCG nas organizações.

Os estudos sobre SCG têm se caracterizado por explorar parcialmente o conjunto dos SCG utilizados nas organizações. Ainda é incipiente o conhecimento sobre como os SCG atuam em conjunto e sobre quais são os aspectos relevantes dessa interação. Na literatura do tema, não é clara a compreensão do relacionamento entre a dimensão desenho e a dimensão uso dos SCG, uma vez que poucos estudos têm abordado como operam simultaneamente essas dimensões. Além disso, também é pouco explorado o relacionamento dessas dimensões dos SCG com o processo de estratégia organizacional. Assim, analisar a dimensão desenho dos SCG como um pacote de controles e a interação entre os seus componentes, a dimensão uso dos SCG e a interação entre os seus componentes, e sua influência no processo de estratégia organizacional, constitui-se como oportunidade de pesquisa que pode contribuir com o desenvolvimento da teoria sobre SCG.

A complexidade da natureza dos relacionamentos entre SCG e estratégia organizacional, assim como o propósito de investigação desta pesquisa, de analisar o pacote de SCG em suas dimensões desenho e uso, apontam para a realização de um estudo em profundidade como

caminho mais adequado para responder à questão de pesquisa proposta (LANGFIELD-SMITH, 2007, p. 779).

Outro ponto importante, como destacado por Aguiar e Frezatti (2007) e Oyadomari (2008), é que a dimensão uso dos SCG, complexa quando se pensa em termos de pesquisa, é muito pouco explorada no Brasil, de maneira que o presente trabalho se constitui como oportunidade de contribuir para o desenvolvimento desse tipo de pesquisa, bem como estimular a realização de outros estudos sobre o tema no país.

Ademais, uma melhor compreensão do relacionamento entre a dimensão desenho dos SCG, a dimensão uso dos SCG e a estratégia organizacional, pode contribuir significativamente com organizações, gestores e demais interessados na configuração e uso dos SCG. Primeiramente, as organizações podem reestruturar ou planejar novas configurações dos controles gerenciais, considerando a interdependência entre eles e evitando eventuais inconsistências e investimentos desnecessários, decorrentes de uma visão parcial do conjunto dos SCG. Segundo, espera-se que o planejamento do desenho dos SCG com base em uma visão mais abrangente, possa eliminar ou minimizar problemas na implementação desses controles. E por último, pode contribuir para que os gestores melhor compreendam a influência da utilização de SCG na formação e implementação da estratégia e, em última instância, na realização dos objetivos organizacionais.

## **1.7 Limitações do trabalho**

Este trabalho apresenta algumas limitações, entre elas que o tipo de pesquisa não visa generalização estatística dos resultados alcançados. Também, não se consideram, na investigação, os controles informais, que são controles não constituídos conscientemente e não explícitos. Além disso, não são examinados os SCG relacionados diretamente ao sistema de remuneração de pessoas, por ser uma restrição estabelecida na autorização do estudo de caso pela organização em estudo.



## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo, é apresentada a fundamentação teórica sobre sistemas de controle gerencial, estratégia organizacional, aprendizagem organizacional, bem como a revisão da literatura de trabalhos anteriores que exploraram o modelo teórico *Levers of Control*.

### 2.1 Domínio dos sistemas de controle gerencial

Um dos principais problemas nos estudos sobre SCG é a divergência em relação à definição desse termo (MERCHANT; OTLEY, 2007; LANGFIELD-SMITH, 1997), o que dificulta a acumulação de conhecimento nos estudos sobre o tema. Nessa seção, são definidos os termos controle, gestão e sistemas e, em seguida, o termo SCG e seu domínio.

Segundo Merchant e Otley (2007, p.785), quando o termo controle é descrito como uma função gerencial e não como sinônimo de poder, os autores, na literatura sobre gestão, estão se referindo às ações que os gestores executam para garantir que suas organizações alcancem um bom desempenho.

Uma organização consiste em um grupo de pessoas que trabalham juntas para atingir determinados objetivos comuns (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2007, p. 4). A definição de gestão ou gerenciamento, na literatura desse tema, está relacionada ao processo de organizar recursos e direcionar atividades com o propósito de atingir objetivos organizacionais (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007, p.5). Os trabalhos sobre controle, em sua maioria, dividem o processo de gestão em: (1) definição de objetivos; (2) decisão de estratégias para atingir esses objetivos; (3) implementação dessas estratégias; (4) garantia de que nada, ou o menos possível, dará errado (MERCHANT; OTLEY, 2007, p. 785).

Já o termo sistema pode ser definido como uma forma prescrita e geralmente repetitiva de realizar uma atividade ou conjunto de atividades, sendo caracterizado como uma série de medidas mais ou menos rítmica, coordenada e recorrente destinada à realização de um propósito específico (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2007, p. 5).

Uma vez definidos, individualmente, os termos sistema, controle e gestão, é possível definir o termo sistemas de controle gerencial, caracterizando sua natureza e função, na busca de esclarecer as fronteiras de seu domínio. Segundo Anthony (1965, p.17), pioneiro na definição do termo, controle gerencial é o processo pelo qual os gestores asseguram que recursos são obtidos e utilizados, eficaz e eficientemente, na realização dos objetivos organizacionais. Assim para chegar à definição de SCG, basta acrescentar que esses controles são recorrentes, coordenados e com um propósito específico.

Merchant e Van der Stede (2007, p. 7) defendem que os SCG exercem duas funções básicas: controle estratégico e controle gerencial. Ao justificarem essa diferenciação, esses autores afirmam que:

[...] gestores tratando questões de controle estratégico tem um foco principalmente externo à organização; eles examinam a indústria e o posicionamento de sua organização nela. Eles pensam em como a organização, com sua particular combinação de forças, fraquezas, oportunidades, e limitações, pode competir com outras organizações de seu setor. Gestores tratando questões de controle gerencial, por outro lado, tem um foco principalmente interno; eles pensam em como podem influenciar o comportamento dos empregados no caminho desejado.

Assim, para Merchant e Van der Stede (2007, p. 5), os SCG incluem todos dispositivos ou sistemas que os gestores utilizam para assegurar que os comportamentos e decisões dos empregados são consistentes com os objetivos e estratégias organizacionais. Na visão desses autores, os SCG são mecanismos para influenciar e direcionar o comportamento dos indivíduos que atuam em uma organização.

Chenhall (2003, p. 129) por meio de uma abordagem mais ampla e genérica define SCG como uma coleção de práticas utilizadas de forma sistemática para atingir objetivos, incluindo mecanismos formais e informais. O autor complementa afirmando que essa definição tem evoluído de um foco em informações financeiras de suporte à tomada de decisão para um escopo mais amplo, contemplando informações externas relacionadas a mercados, clientes, competidores, informações não financeiras de processos produtivos, informações preditivas e relacionadas a controles informais.

Para Simons (1995, p. 5), os SCG são rotinas e procedimentos formais baseados em informações, que os gestores utilizam para manter ou alterar padrões das atividades organizacionais. Essa definição exclui os controles informais considerados nas definições



anteriores, tratando apenas dos SCG formais, que consistem em estruturas, rotinas, procedimentos e processos explícitos, concebidos propositadamente e baseados em informações (MACIARELLO; KIRBY, 1994). Apesar disso, ao utilizar o modelo teórico de Simons, considera-se como os controles formais estimulam processos informais que, por sua vez, afetam o comportamento na organização (SIMONS, 1995, p.5).

Com base na revisão apresentada, e resumida no Quadro 1, verifica-se que não há um consenso quanto à natureza e foco dos SCG, dificultando o alcance de uma definição amplamente aceita desse termo. De acordo Frezatti et al. (2009, p. 53), “cada vez mais a operacionalização dessa definição passa por adaptações em decorrência da competitividade das entidades, da incerteza e da necessidade de maior flexibilidade do processo decisório.” Desse modo, o ambiente organizacional cada vez mais dinâmico e a maior competitividade e incertezas enfrentadas pelas organizações, tornam ainda mais desafiador alcançar o consenso quanto à definição de SCG, à medida que se alteram as necessidades e os desafios colocados às organizações e novas rotinas e procedimentos são necessários para auxiliar as organizações atingirem seus objetivos.

**Quadro 1 - Definição, natureza e foco dos SCG**

<b>Autor</b>	<b>Definição</b>	<b>Natureza</b>	<b>Foco</b>
Anthony	Processo pelo qual os gestores asseguram que recursos são obtidos e utilizados, eficaz e eficientemente, na realização dos objetivos organizacionais.	Formais	Atividades organizacionais
Merchant e Van der Stede	Dispositivos ou sistemas que os gestores utilizam para assegurar que os comportamentos e decisões dos empregados são consistentes com os objetivos e estratégias organizacionais.	Formais e Informais	Comportamento dos indivíduos
Chenhall	Coleção de práticas utilizadas de forma sistemática para atingir objetivos.	Formais e Informais	Atividades organizacionais
Simons	Rotinas e procedimentos formais baseados em informações, que os gestores utilizam para manter ou alterar padrões das atividades organizacionais.	Formais	Atividades organizacionais

Fonte: Anthony (1965); Simons (1995); Chenhall (2003); Merchant e Van der Stede (2007).

Como já destacado em trabalhos anteriores, o conjunto de controles gerenciais pode contemplar não só controles formais, como também informais. Contudo, por delimitação de escopo, este trabalho utilizará a definição anterior de Simons, tratando apenas os SCG formais. Além disso, entende-se que o foco de atuação dos SCG são as atividades organizacionais e não especificamente o comportamento dos indivíduos. O controle do comportamento dos indivíduos é, por certo, um dos principais desafios presentes nas atividades organizacionais, porém, não é o único. As atividades organizacionais apresentam outros desafios como: controlar o desempenho de processos; máquinas e empresas terceirizadas; validar premissas e identificar novas condições provenientes de aspectos internos e externos à organização.

### **2.1.1 Pacote de sistemas de controle gerencial**

Malmi e Brown (2008) ressaltam que os trabalhos sobre os SCG têm se concentrado em analisá-los individualmente em termos de seu desenvolvimento, adoção, uso e impacto. Além disso, afirmam que esses estudos, tipicamente, têm abordado controles gerenciais formais e de natureza contábil, havendo pouca preocupação sobre a interação desses com outros tipos de controles, como controles administrativos e culturais. Assim, como já recomendado anteriormente por diversos autores (OTLEY, 1980; FLAMHOLTZ et al., 1985; DENT, 1990; FISHER, 1998; CHENHALL, 2003), Malmi e Brown (2008, p.288) sugerem uma abordagem mais ampla e integrada, analisando os sistemas de controles gerencial atuando como um pacote, permitindo, dessa maneira, o desenvolvimento de uma teoria mais adequada sobre o real impacto de novos controles e de como projetar um pacote de SCG.

Malmi e Brown (2008) apresentam uma tipologia para a abordagem dos SCG como um pacote, a fim de contribuir com estudos empíricos sobre esse fenômeno. Essa tipologia foi desenvolvida pela análise e síntese de cerca de quatro décadas de pesquisas sobre SCG, contendo cinco tipos de controle: planejamento, cibernético, remuneração e recompensa, administrativo, e cultural. Essa tipologia é representada na Ilustração 2:

Cultural						
Grupo		Valores			Símbolos	
Planejamento		Cibernético				Remuneração e Recompensa
Planej. Estratégico	Planej. Operacional	Orçamentos	Controles financeiros	Controles não financeiros	Controles híbridos	
Administrativo						
Estrutura de Governança		Estrutura organizacional			Políticas e Procedimentos	

**Ilustração 2 - Tipologia do pacote de SCG**

Fonte: Malmi e Brown (2008, p. 291).

Os controles culturais são representados pelos valores, crenças e normas sociais que guiam as atividades organizacionais e são segregados nas categorias controles de grupo, controles de valores e controles de símbolos. Os controles de planejamento definem os objetivos e ações organizacionais de curto e longo prazo e são segregados nas categorias planejamento estratégico e planejamento operacional. Os controles cibernéticos mensuram o grau de realização dos objetivos definidos no planejamento e são segregados em orçamentos, controles financeiros, controles não financeiros e controles híbridos. Os controles de remuneração e recompensa estabelecem explicitamente incentivos para realização dos objetivos organizacionais. Os controles administrativos estabelecem a organização dos recursos e são segregados em estrutura de governança, estrutura organizacional, e políticas e procedimentos.

Ao analisar os SCG como um processo, pode-se vincular as categorias dos SCG com as funções do processo administrativo: planejamento, organização, execução e controle (MAXIMIANO, 2002, p. 105). Os controles culturais e de planejamento estão relacionados à função de planejamento, pois dizem respeito às decisões sobre objetivos e recursos necessários para realizá-los. Já os controles administrativos estão relacionados à função de organização ao tratarem das decisões sobre a divisão de autoridade, responsabilidades e recursos necessários para realização dos objetivos. Os controles cibernéticos e os controles de remuneração e recompensa estão mais diretamente associados à função de controle ao tratarem das decisões para assegurar a realização dos objetivos. Isso ressalta a relevância de compreender melhor aspectos de configuração e uso do pacote de SCG, uma vez que exercem papel fundamental no processo administrativo das organizações.

### **2.1.1.1 Controles de planejamento**

O planejamento é uma forma de controle ex ante (FLAMHOLTZ et al., 1985). Possui as seguintes principais funções: (1) definir os objetivos de áreas funcionais da organização; (2) prover padrões para a definição de metas, deixando claro o nível de esforço esperado; (3) permitir coordenação mediante o alinhamento entre as áreas funcionais da organização (MALMI; BROWN, 2008, p. 291).

Esse controle é composto pelo planejamento estratégico e planejamento operacional, os quais representam o planejamento de objetivos e ações da organização. A diferença entre ambos está no horizonte de tempo ao qual se referem. Enquanto o planejamento operacional está relacionado a um horizonte de curto prazo, geralmente um período de 12 meses ou menos, o planejamento estratégico está relacionado a um horizonte de médio e longo prazo (MALMI; BROWN, 2008, p. 291).

Segundo Malmi e Brown (2008, p. 291), no planejamento estratégico e operacional, os gestores podem criar projetos e outras iniciativas, que direcionam o que deve ser feito, porém, sem necessariamente, estabelecer, de forma clara, a conexão com seu impacto financeiro. Essa é a justificativa para que, na tipologia proposta por Malmi e Brown (2008), sejam analisados, de maneira segregada, os controles de planejamento dos orçamentos, apesar de serem controles por natureza conectados.

### **2.1.1.2 Controles cibernéticos**

Os controles cibernéticos estão relacionados a controles que possuem medição de desempenho, comparação com padrões, indicação de eventuais variações e geração de uma decisão de correção com base nessa variação apontada (MALMI; BROWN, 2008, p. 292). São divididos em orçamentos, controles financeiros, controles não financeiros e controles híbridos.

Os orçamentos são controles largamente utilizados nas organizações. Suas principais funções são: (1) detalhar o plano estratégico; (2) auxiliar a coordenar as atividades das várias unidades

da organização; (3) atribuir responsabilidade aos gestores, para autorizar o uso dos recursos permitidos, e informá-los do desempenho esperado; (4) obter comprometimento que é base para avaliação de desempenho dos gestores (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2007, p. 382).

Os controles financeiros referem-se a sistemas de medidas financeiras, tais como: lucro; *Economic Value Added* (EVA); retorno sobre ativo; retorno sobre o patrimônio líquido, entre outras. Os controles não financeiros são sistemas de medidas não financeiras, como: eficiências de processos; satisfação de clientes; qualidade do produto ou serviço. Malmi e Brown (2008, p. 293) atribuem como causas da utilização de medidas não financeiras as iniciativas de gestão, como *Total Quality Management* (TQM). Já os controles híbridos são sistemas compostos por medidas financeiras e não financeiras. O exemplo mais difundido de controle híbrido é o *Balanced Scorecard* (BSC).

#### **2.1.1.3 Controles de remuneração e recompensa**

Os controles de remuneração e recompensa, de natureza financeira e não financeira, buscam alinhar os objetivos de indivíduos e grupos com os objetivos organizacionais. Embora geralmente sejam vinculados a controles cibernéticos, também podem estar vinculados a outros tipos de controle. Dessa maneira, os controles de remuneração e recompensa são os incentivos para a realização dos objetivos definidos no planejamento.

#### **2.1.1.4 Controles administrativos**

Os controles administrativos direcionam o comportamento dos indivíduos, por meio da organização de indivíduos e grupos, monitoramento de comportamento e do processo de especificar como tarefas ou indivíduos devem se comportar. São compostos por 3 subgrupos: estrutura organizacional, estrutura de governança e políticas e procedimentos (MALMI; BROWN, 2008, p. 293).

A estrutura organizacional é uma forma de controle que atua por meio de especialização funcional e contribui para o controle mediante a redução da variabilidade de comportamento e, por sua vez, elevando sua previsibilidade (FLAMHOLTZ, 1983, p. 158).

A estrutura de governança refere-se à estrutura e composição dos dirigentes da organização, assim como suas equipes de gestão e de projetos, incluindo linhas de autoridade e responsabilidade, bem como sistemas para garantir que os representantes das funções e unidades organizacionais coordenem suas atividades, horizontal e verticalmente (MALMI; BROWN, 2008, p. 294). Um exemplo de controle relacionado à estrutura de governança é a agenda de reuniões executivas que, ao estabelecerem prazos, direcionam o comportamento dos membros da organização (MALMI; BROWN, 2008, p. 294).

As políticas e os procedimentos são definidos com uma abordagem burocrática, a fim de especificar os processos e comportamentos desejados em uma organização (MALMI; BROWN, 2008, p. 294), constituindo-se como referências formais para guiar a atuação de seus membros.

#### **2.1.1.5 Controles culturais**

Segundo Flamholtz et al. (1985, p. 158), cultura organizacional é “[...] um conjunto de valores, crenças e normas sociais que tendem a ser compartilhados por seus membros e, por sua vez, influenciam seus pensamentos e ações.” Na tipologia de Malmi e Brown, são considerados 3 tipos de controles culturais: controles de valores, controles de símbolos e controles de grupos.

Em relação aos controles de valores, Malmi e Brown, utilizam a mesma definição de Simons (1995, p. 34), em que “sistemas de valores é o conjunto explícito de definições organizacionais que gestores seniores comunicam formalmente e reforçam sistematicamente para prover valores básicos, propósito, e direção para a organização.”

Os controles de símbolo estão relacionados às características físicas criadas a fim de transmitir determinado valor organizacional e incentivar comportamentos. Uma organização pode projetar um escritório aberto para estimular uma cultura de comunicação e colaboração em uma tentativa de controlar o comportamento dos membros da organização (MALMI; BROWN, 2008, p. 294).

Nas organizações, há culturas específicas de grupos ou unidades organizacionais (DENT, 1991). Os controles de grupos atuam estabelecendo valores e crenças por meio de cerimônias de grupo, em que indivíduos são expostos a um processo de socialização que lhes introduz habilidades e valores (MALMI; BROWN, 2008, p. 295). Essa socialização pode estar relacionada a grupos profissionais, como médicos e contadores, ou grupos de uma organização, como unidades ou divisões organizacionais (MALMI; BROWN, 2008, p. 295).

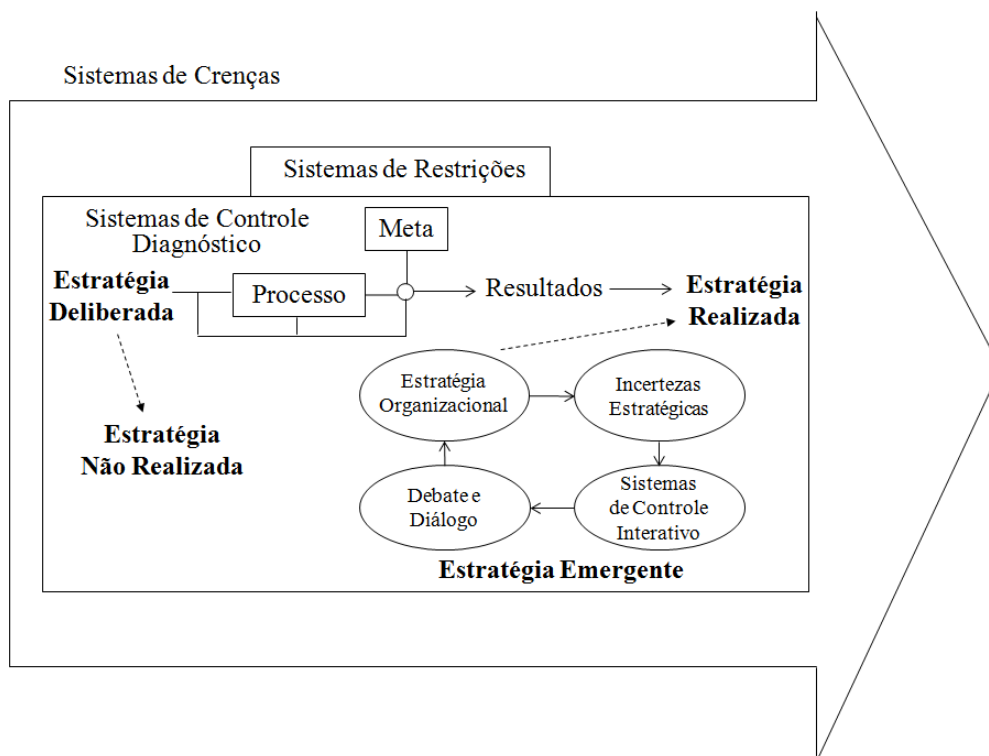
### **2.1.2 Modelo teórico *Levers of Control***

Simons desenvolveu o modelo teórico *Levers of Control* por meio de diversos estudos de caso por ele empreendidos. Em 1994, publicou o artigo “*How new top managers use control systems as levers of strategic renewal*”, em que abordou a forma de utilização dos controles gerenciais por gestores de alto nível com pouco tempo no cargo. Nesse trabalho, destacou o uso dos SCG para: (1) superar inércia organizacional; (2) comunicar a essência de sua agenda; (3) estruturar cronograma e metas de implementação; (4) garantir atenção contínua por meio de incentivos; (5) concentrar aprendizado organizacional nas incertezas estratégicas associadas a sua visão de futuro (SIMONS, 1994, p. 186).

Em seguida, Simons consolida e apresenta seu modelo teórico no livro “*Levers of Control*” (1995). Nessa obra, apresenta um modelo com quatro alavancas de controle necessárias para equilibrar as tensões existentes nas organizações, tais como entre liberdade e restrição, entre descentralização e prestação de contas, entre direcionamento *top-down* e criatividade *bottom-up*, entre experimentação e eficiência (SIMONS, 1995, p.4). As alavancas são sistemas de crenças, sistemas de restrições, sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo.

Segundo Simons, (1995, p. 4), a solução para equilibrar as tensões citadas acima está não somente no desenho técnico dos sistemas de controle, mas, de maneira relevante, na compreensão de como os gestores utilizam esses sistemas (1995, p. 4-5). Dessa maneira, o modelo *Levers of Control* destaca a relevância de se analisar e explorar não só a dimensão desenho, como também a dimensão uso dos SCG.

Nesse modelo, os sistemas de crenças dão o direcionamento da estratégia organizacional, estabelecendo valores e direcionando a busca de oportunidades. Os sistemas de restrições criam limitações à ação de busca de oportunidades, delimitando o campo de atuação da organização. Os sistemas de controle diagnóstico concentram-se em avaliar a execução da estratégia, comparando os resultados com as metas predefinidas. Já os sistemas de controle interativo concentram-se nas incertezas estratégicas, estimulando o debate e diálogo na organização. O relacionamento do modelo *Levers of Control* com o processo de estratégia organizacional é apresentado na Ilustração 3:



**Ilustração 3 - Relacionamento entre sistemas de controle e estratégia realizada**

Fonte: Simons (2000, p. 302).

De acordo com o modelo teórico *Levers of Control* cada um dos sistemas de controle tem um propósito e um foco específico de comunicação, exercendo influência direta em uma das quatro visões de estratégia (MINTZBERG, 1978): (1) estratégia como perspectiva; (2) estratégia como posição; (3) estratégia como plano; (4) estratégia como padrões de ação. O Quadro 2 resume os diferentes propósitos dos sistemas de controle.



Quadro 2 - Propósito dos sistemas de controle

Sistema de Controle	Propósito	Comunica	Controle da Estratégia como
Crenças	Estimular a busca de oportunidades	Visão	Perspectiva
Restrições	Prover limites de ação	Domínio da estratégia	Posicionamento
Diagnóstico	Coordenar e monitorar a implementação da estratégia deliberada	Objetivos e planos	Plano
Interativo	Estimular e direcionar a estratégia emergente	Incertezas estratégicas	Padrões de ação

Fonte: Simons (2000, p. 304).

A seguir, são apresentadas as características de cada uma das alavancas de controle do modelo teórico *Levers of Control*.

#### 2.1.2.1 Sistemas de crenças

“Um sistema de crença é um conjunto explícito de definições organizacionais que gestores seniores comunicam formalmente e reforçam sistematicamente para prover valores básicos, propósito, e direção para a organização.” (SIMONS, 1995, p. 34). São representados, geralmente, pelos valores, declaração de missão e declaração de visão de uma organização.

Os sistemas de crenças são controles utilizados para explicitar os valores e crenças da organização, incentivando a busca de oportunidades em linha com o desejo da organização e direcionando o processo de criação de valor. Esses controles inspiram a busca de oportunidades pelos membros da organização, provendo direcionamento para a formação da estratégia deliberada, assim como a formação da estratégia emergente (SIMONS, 2000, p. 303). Dessa maneira, estão relacionados à definição de estratégia como perspectiva.

#### 2.1.2.2 Sistemas de restrições

Os sistemas de restrições “delimitam o domínio aceitável das atividades para os participantes de uma organização” (SIMONS, 1995, p. 39). Os sistemas de restrições mais básicos são os contidos nos códigos de conduta, cujos padrões são provenientes de três fontes: (1) leis da sociedade; (2) sistemas de crenças da organização e (3) códigos de comportamento promulgados por associações profissionais e setoriais (SIMONS, 1995, p. 42).

Esses controles são utilizados para definir limites de atuação e comportamento na organização, guiando e estabelecendo limites às ações de busca de oportunidades. Os sistemas de restrições procuram garantir que as estratégias realizadas estejam dentro do domínio das atividades organizacionais definidas para a organização (SIMONS, 2000, p. 303). Assim, promovem o controle da estratégia como posicionamento, assegurando que as atividades organizacionais ocorram em mercados de produtos definidos e dentro de níveis aceitáveis de risco (SIMONS, 2000, p. 303).

### **2.1.2.3 Sistemas de controle diagnóstico**

Os sistemas de controle diagnóstico “são sistemas de informações formais que os gestores utilizam para monitorar os resultados organizacionais e corrigir desvios em relação a padrões de desempenho previamente definidos” (SIMONS, 1995, p. 59).

Os controles diagnósticos caracterizam-se por: estabelecer os padrões esperados de desempenho; motivar a realização da estratégia planejada; avaliar o desempenho da organização, de suas unidades organizacionais e de seus gestores. Simons (1995, p. 61) cita os planos de lucros e os orçamentos como os sistemas de controle diagnóstico mais difundidos nas organizações.

Esses controles estão relacionados à definição de estratégia como plano, permitindo a mensuração de resultados e sua comparação com planos e metas preestabelecidas, e constituindo-se como ferramentas essenciais para transformar estratégias deliberadas em estratégias realizadas (SIMONS, 2000, p. 303).

### **2.1.2.4 Sistemas de controle interativo**

“Os sistemas de controle interativo são sistemas de informações formais que os gestores utilizam para envolver-se regular e pessoalmente nas atividades de tomada de decisão de seus subordinados.” (SIMONS, 1995, p. 95). São utilizados nas análises e discussões com subordinados, buscando a identificação de novas oportunidades e contribuindo para a criação de estratégias emergentes.

Esses controles gerenciais são selecionados pelos gestores para utilizar na avaliação contínua das incertezas estratégicas. Simons (1995, p. 97) define quatro características de um sistema de controle interativo: (1) a informação gerada pelo sistema é uma importante e recorrente agenda tratada pelos gestores de alto nível hierárquico; (2) demanda atenção frequente e regular dos gestores operacionais de todos os níveis da organização; (3) os dados gerados são interpretados e discutidos em reuniões face a face com superiores, subordinados e pares; (4) o sistema é um catalisador do desafio contínuo e debate de dados, premissas e planos de ação subjacentes.

Os sistemas de controle interativo são relacionados à definição de estratégia como padrões de ação, em que ações táticas de rotina e experimentos criativos podem ser agregados em padrões coesos que respondam às incertezas estratégicas e podem, ao longo do tempo, se tornar estratégias realizadas (SIMONS, 2000, p. 303).

### **2.1.3 Dimensão desenho dos sistemas de controle gerencial**

A dimensão desenho dos SCG refere-se aos seus aspectos técnicos, que definem sua estrutura e configuração. Ferreira e Otley (2006, p.5) consideram duas diferentes perspectivas para a dimensão desenho dos SCG. A primeira está relacionada às características das informações produzidas pelos SCG, tais como: histórica; prospectiva; interna; externa; financeira; não financeira; quantitativa; qualitativa; agregada; detalhada; precisa e imprecisa. Na segunda, os SCG são vistos como um “pacote” de técnicas de controle gerencial a serviço da organização, como: planejamento estratégico; orçamentos; custeio; retorno sobre investimento; análise de custo-volume-lucro; *benchmarking* e sistemas de mensuração de desempenho.

Este trabalho explora a segunda perspectiva apresentada anteriormente, buscando estudar as técnicas de controle gerencial encontradas na organização em estudo e avaliando sua configuração e integração. Para tanto, utilizam-se as seguintes categorias de controles gerenciais presentes na tipologia proposta por Malmi e Brown (2008): controles culturais (valores); controles de planejamento (planejamento estratégico e planejamento operacional); controles administrativos (estrutura de governança, estrutura organizacional e políticas e procedimentos) e controles cibernéticos (orçamentos, controles financeiros, controles não financeiros e controles híbridos). Não foram consideradas as categorias controles de grupo,

controles de símbolo e recompensas, presentes na tipologia proposta por Malmi e Brown (2008), por estarem fora do escopo do presente trabalho.

#### **2.1.4 Dimensão uso dos sistemas de controle gerencial**

A segunda dimensão analisada neste trabalho é o uso dos sistemas de controle gerencial. Nessa dimensão, utiliza-se o modelo teórico *Levers of Control* de Simons (1995), o qual propõe uma estrutura com quatro alavancas para o controle estratégico de uma organização, caracterizadas por quatro diferentes tipos de uso dos sistemas de controle gerencial. Neste trabalho, utiliza-se o modelo teórico *Levers of Control* com a seguinte denominação:

- **uso como sistema de crenças:** utilização dos SCG para inspirar e direcionar a busca de novas oportunidades;
- **uso restritivo:** utilização dos SCG para estabelecer limites ao comportamento dos participantes da organização;
- **uso diagnóstico:** utilização dos SCG para motivar, monitorar e recompensar alcance de metas especificadas;
- **uso interativo:** utilização dos SCG para estimular o debate de dados e premissas e a emergência de novas ideias e estratégias.

A interação de forças positivas e negativas, nessa estrutura, cria uma tensão dinâmica entre inovação oportuna e realização dos objetivos predeterminados. Os sistemas de crenças e de controle interativo representam as forças positivas, pois estabelecem a condição necessária para incentivar a busca e exploração de oportunidades e geração de aprendizagem. Por outro lado, os sistemas de limites e os sistemas de controle diagnóstico restringem a busca de oportunidade, bem como o desvio de objetivos preestabelecidos (SIMONS, 2000, p.301).

## **2.2 Estratégia organizacional**

O conceito de estratégia tem sua origem em organizações militares na Grécia antiga (GHEMAWAT, 2002 p. 37), representando o planejamento e execução de operações de guerra tendo em vista manter ou avançar posições em relação ao inimigo. Nesse contexto, a

estratégia consistia na forma como o general utilizava seus exércitos, armas, navios, para vencer seu oponente, ou seja, um relacionamento entre recursos e objetivos.

Esse conceito passou a ser aplicado no contexto empresarial no século XX, ao longo do qual apresentou substancial progresso, constituindo-se como campo de conhecimento de destacada relevância nos meios acadêmico e empresarial. Ghemawat (2002) destaca alguns principais pontos dessa evolução, que se inicia na década de 1950 com a discussão de objetivos organizacionais que direcionem e previnam a organização de efeitos indesejados, passando na década de 1960 pela análise de aspectos internos e externos à organização para estabelecimento de diretrizes estratégicas e incorporando métodos quantitativos na prática do planejamento estratégico formal, como resposta aos desafios impostos pelo cenário político e econômico após a II Guerra Mundial. Na década de 1970, assistiu-se ao crescimento de um novo estilo de pesquisa, baseado em métodos dedutivos e métodos estatísticos multivariados, bem como uma nova abordagem de pesquisa baseada na visão de que a fonte de vantagem competitiva é proveniente de aspectos internos à organização, em seus recursos e competências. Já na década de 1980, Ghemawat (2002) ressalta como maior inovação o trabalho de Porter, em que foi introduzido um *framework* para a análise da estrutura de indústrias e tipos genéricos de estratégia.

O progresso neste campo de conhecimento é, de forma geral, condicionado às alterações no contexto econômico e político. Além disso, seu atual estágio de desenvolvimento é caracterizado por diferentes enfoques ao tema, com interpretações distintas do processo de estratégia organizacional.

Chakravarthy e White (2002, p.200-201) utilizam uma metáfora para expor as limitações de uma abordagem reducionista ao processo de estratégia organizacional. Esses autores comparam o processo de estratégia a um rio, em que pesquisadores coletam amostras de água ou um número de amostras, no sentido de alcançar um resultado estatisticamente válido. Essas amostras descrevem características do rio como qualidade da água, claridade, temperatura, entre outros, contudo, expressando muito pouco sobre sua dinâmica: sua origem e destino; como o terreno o afeta e é afetado pelo rio; o impacto de fatores exógenos como a chuva ou a seca. Dessa maneira, os autores destacam a necessidade e importância de uma visão integrada

e ampla do processo de estratégia, buscando, ainda, compreender seus relacionamentos com outros elementos com os quais interage.

Mintzberg e Lampel (1999) destacam a importância de uma visão abrangente do processo de estratégia, relacionando e combinando as diferentes visões de acordo as contingências enfrentadas por cada organização. Esses autores ressaltam, ainda, a necessidade de conciliar a preocupação com fatores opostos como processo e conteúdo, estabilidade e dinâmica, restrição e inspiração, o cognitivo e o coletivo, o planejado e o aprendido, o econômico e o político, de maneira a olhar para a estratégia como um todo.

Apesar da grande diversidade de abordagem no campo da estratégia organizacional, é cada vez mais aceito que uma abordagem ampla, empregando conceitos e visões de diversas correntes dessa área de conhecimento, é fundamental para tratar a complexidade imposta pela atuação das organizações contemporâneas.

No contexto deste trabalho, entende-se que a seguinte definição é a mais adequada, ao apresentar estratégia segundo quatro visões: (1) estratégia como perspectiva: razão ou propósito de existência de uma organização (missão); (2) estratégia como posição: como a organização cria valor para seu público e como se difere de seus competidores; (3) estratégia como plano: por meio de objetivos e planos expressa de que maneira a estratégia será realizada; (4) estratégia como padrões de ação: observar mudanças no ambiente, gerando aprendizado e melhoria da estratégia organizacional (MINTZBERG, 1978). Além da abrangência dessa definição ser adequada para analisar os SCG como um pacote, trata-se da definição de estratégia utilizada por Simons para desenvolvimento do modelo *Levers of Control*.

### **2.2.1 Formação da estratégia organizacional**

No campo de conhecimento da estratégia organizacional, de forma geral, discutem-se duas visões de formação da estratégia. A primeira é a estratégia deliberada, que se refere ao processo de formação da estratégia de maneira planejada e formal, partindo-se da análise de aspectos internos e externos à organização até a definição de estratégias. A outra é a estratégia emergente, que diz respeito ao processo de formação da estratégia de maneira informal e

concomitante à implementação da estratégia. Enquanto a estratégia deliberada forma-se do processo de planejamento estratégico e de reuniões de executivos, a estratégia emergente, ao mesmo tempo, forma-se de maneira contínua mediante decisões tomadas por todos os membros da organização (GRANT, 2008, p. 24-25).

Mintzberg et al. (2006, p. 77) afirmam que muito do que já foi publicado sobre processo estratégico fala sobre a maneira como a estratégia deve ser conscientemente formulada ou criada de forma deliberada. A partir da década de 1980 começam a surgir trabalhos criticando fortemente a visão de que a estratégia é formada somente por ações deliberadas e defendendo a formação *bottom-up* e informal da estratégia, constituindo, assim, a escola de pensamento da aprendizagem, conforme destacado no trabalho de Mintzberg e Lampel (1999).

Barney (2007, p. 14) destaca que a habilidade para ajustar rapidamente e abandonar uma estratégia deliberada por uma estratégia emergente pode ser vista como uma importante vantagem competitiva para a organização. Constitui-se, dessa maneira, em uma habilidade de aprendizagem ante novas circunstâncias ambientais e experiências. Em linha com essa afirmação, Mintzberg (1987, p. 75), afirma que o gestor, como reconhecedor de padrões, precisa ser capaz de compreender quando explorar uma colheita de estratégias estabelecidas e quando encorajar novos esforços em substituição aos antigos.

Desse modo, neste trabalho define-se formação da estratégia organizacional como o seu processo de construção, contemplando tanto a visão de estratégia deliberada quanto a de estratégia emergente. Considera-se, assim, que, na vida real, a estratégia das organizações não é puramente deliberada e nem puramente emergente, mas, sim, um conjunto dessas visões que coexistem (MINTZBERG, 1987; GRANT, 2008).

### **2.2.2 Implementação da estratégia organizacional**

Segundo Thompson e Strickland (1995, p. 231-233), implementar estratégia é fazer as coisas acontecerem, o que requer habilidade para direcionar mudança organizacional, projetar e supervisionar processos de negócio, gerenciar pessoas e atingir metas de desempenho. Esses autores destacam algumas das principais tarefas incluídas nessa ação: construir uma organização capaz de realizar a estratégia com sucesso; desenvolver orçamentos para

direcionar recursos amplos nas atividades da cadeia de valor; estabelecer políticas e procedimentos adequados; instituir melhores práticas e mecanismos para a melhoria contínua; instalar sistemas de suporte que permitam realização das funções estratégicas da organização; estabelecer recompensas e incentivos para atingir metas de desempenho e adequada execução da estratégia; criar um ambiente de cultura organizacional que suporte a estratégia; exercer liderança interna necessária para impulsionar a implementação e a melhoria da forma como a estratégia está sendo executada.

Para Barney (2007, p.12), a implementação da estratégia ocorre quando uma organização adota políticas e práticas que são consistentes com suas estratégias, sendo particularmente importantes: estrutura organizacional formal, sistemas de controle gerencial formais e informais, e sua política de compensações. As organizações que adotam essas práticas com consistência e reforçando suas estratégias, têm maior probabilidade de implementar adequadamente sua estratégia.

Assim, neste trabalho, define-se implementação da estratégia organizacional como o processo que compreende o conjunto de ações direcionadas ao alcance dos objetivos organizacionais. Caracteriza-se pelas atitudes dos indivíduos de uma organização e pelo uso de sistemas de controle gerencial formais e informais.

### **2.2.3 Formação e implementação da estratégia organizacional**

David (2001, p. 238) destaca alguns aspectos de diferenciação entre os processos de formulação e implementação da estratégia organizacional, a saber: (1) concentra forças antes da ação *versus* concentra forças durante a ação; (2) foca na efetividade *versus* foca na eficiência; (3) primariamente um processo intelectual *versus* um processo operacional; (4) requer boas habilidades intuitiva e analítica *versus* requer especial motivação e habilidade de liderança; (5) requer coordenação entre poucos indivíduos *versus* requer coordenação entre muitas pessoas; (6) não há grande diferenciação dos conceitos e ferramentas em diferentes tipos de organizações (pequena, média, com ou sem fins lucrativos) *versus* conceitos e ferramentas variam substancialmente entre diferentes tipos de organizações. Ressalte-se que, nessa explanação, o autor compara a implementação da estratégia com sua formulação ou formação de maneira deliberada, não considerando a formação da estratégia emergente.



Apesar de a formação e a implementação da estratégia serem definidas de forma distinta e haver aspectos de diferenciação, sobretudo, entre formação deliberada e implementação da estratégia, conforme destacado acima, esses processos são, inexoravelmente, conectados (DAVID, 2001, p. 238; MINTZBERG et al., 2006).

Segundo Mintzberg et al. (2006, p. 17),

[...] formação e implementação [da estratégia] estão interligadas como processos interativos, complexos nos quais políticas, valores, cultura organizacional e estilos gerenciais determinam ou constroem determinadas decisões estratégicas. E estratégia, estrutura e sistemas se juntam de maneira complexa para influenciar os resultados. Embora formulação e implementação da estratégia possam ser separadas em algumas situações – talvez em crises, em alguns empreendimentos totalmente novos, e também em empresas enfrentando futuros previsíveis – esse fato não é comum.

Assim, neste trabalho, formação e implementação da estratégia organizacional possuem definições distintas, embora sua interdependência seja forte e intrínseca. Reconhece, dessa maneira, a dificuldade de dissociar e operacionalizar esses dois processos individualmente.

### **2.3 Aprendizagem organizacional**

Segundo Argyris e Schön (1996, p. xvii), é consenso que empresas, governos, organizações não governamentais, escolas, sistemas de saúde, regiões, mesmo nações e instituições supranacionais necessitam adaptar-se a ambientes em mudança, tirar lições dos sucessos e falhas passadas, detectar e corrigir os erros, antecipar-se e responder às ameaças iminentes, conduzir experiências, comprometer-se com a inovação contínua, construir e realizar imagens de um futuro almejado. A aprendizagem organizacional pode ser compreendida, em um sentido geral, como o processo em que a organização responde às mudanças em seu ambiente, por meio da obtenção de entendimentos, *know-how*, técnicas e práticas (ARGYRIS; SCHÖN, 1996).

Para Senge (2009, p. 40-41), o significado de aprendizagem está relacionado a uma alteração de mentalidade e uma organização que aprende é aquela que está continuamente expandindo sua capacidade de criar o futuro. Nesse sentido, para a existência de aprendizagem

organizacional é necessário o questionamento de como e por que as coisas são feitas e, no caso de divergências em relação aos objetivos, a disposição e ação para alterar concepções e interpretações, a fim de assegurar sua sobrevivência.

Argyris e Schön (1996, p. 20) apresentam dois níveis de aprendizagem organizacional: (1) aprendizagem de circuito simples, que se refere à melhoria instrumental de processos e desempenho e (2) aprendizagem de circuito duplo, que representa uma melhoria mais profunda, com alteração das teorias em uso. Entendem-se as teorias em uso como os paradigmas vigentes na organização, que regem sua estrutura e atividades. Pressupõe-se que aprendizagem de circuito duplo é aquela que promove alteração nos fundamentos dessas teorias em uso, ou seja, que altera as lógicas presentes que direcionam a realização das atividades organizacionais.

Senge (2009, p. 41), por sua vez, chama a aprendizagem de circuito simples e a aprendizagem de circuito duplo, de aprendizagem adaptativa e aprendizagem generativa, respectivamente. Para esse autor a aprendizagem adaptativa visa à sobrevivência, enquanto a aprendizagem generativa amplia a capacidade de criar e ambas são essenciais para a organização.

Kloot (1997, p. 47) afirma que os SCG tradicionais, como os orçamentos, são projetados para assegurar que problemas de adequação ao ambiente sejam detectados. Esse autor afirma, ainda, que os SCG podem atuar de maneira reativa, alterando-se, passivamente, para refletir as mudanças no ambiente ou de maneira a reforçar as lógicas existentes para a ação. Em outras palavras, os SCG podem contribuir para promover tanto aprendizagem de circuito simples quanto à aprendizagem de circuito duplo.

## **2.4 Trabalhos anteriores**

Realizou-se uma revisão de trabalhos científicos que trataram do relacionamento entre os SCG e a estratégia organizacional, utilizando o constructo teórico de Simons. Buscaram-se trabalhos publicados nos principais periódicos nacionais e internacionais nas áreas de contabilidade e gestão estratégica. Também foi considerado um trabalho publicado no SSRN por sua relevância em relação à presente pesquisa e uma tese de doutorado, defendida no

Brasil, por sua relevância e como forma de identificar o grau de desenvolvimento de pesquisas sobre o tema no país. A seguir, são apresentados os principais pontos destacados nas publicações encontradas:

**Quadro 3 - Síntese dos trabalhos anteriores que utilizaram o modelo teórico *Levers of Control***

CARACTERÍSTICAS	TANI	ABERNETHY e BROWNELL	MARGINSON	BISBE e OTLEY	BRUINING et al.	TUOMELA	COLLIER
Ano	1995	1999	2002	2004	2004	2005	2005
Publicação	MAR	AOS	SMJ	AOS	MAR	MAR	MAR
País de origem	Japão	Austrália	Inglaterra	Inglaterra	Países Baixos e Inglaterra	Finlândia	Inglaterra
SCGs	Custo Meta	Orçamento	Conjunto ((a) crenças e limites, (b) controles administrativos, e (c) sistemas de mensuração de desempenho)	Orçamento, BSC, Sistema de gestão de projetos	Conjunto ((a) crenças, (b) limites, (c) diagnóstico, (d) interativo))	PMS	Conjunto (agregado)
<i>Levers of Control</i>	Interativo	Interativo	Crenças Limites Diagnóstico Interativo	Interativo	Crenças Limites Diagnóstico Interativo	Crenças Limites Diagnóstico Interativo	Crenças Limites Diagnóstico Interativo
Tipo Pesquisa	Survey	Survey	Estudo de caso (longitudinal)	Survey	Estudo de casos (2)	Estudo de caso (longitudinal)	Estudo de caso (longitudinal)

CARACTERÍSTICAS	FERREIRA e OTLEY	NARANJO-GIL e HARTMANN	HENRI	NARANJO-GIL e HARTMANN	WIDENER	KOBER et. al	OYADOMARI
Ano	2006	2006	2006	2007	2007	2007	2008
Publicação	SSRN	JMAR	AOS	AOS	AOS	MAR	Tese Doutorado
País de origem	Portugal e Inglaterra	Espanha e Países Baixos	Canadá	Espanha e Países Baixos	Estados Unidos	Nova Zelândia, Austrália e EUA	Brasil
SCGs	Conjunto (18 técnicas)	Conjunto ((a) info. financeiro, (b) avaliação desempenho, (c) diagnóstico, (d) não-financ., (e) alocação recursos, (f) interativo)	PMS	Conjunto (agregado)	Conjunto ((a) crenças, (b) limites, (c) diagnóstico, (d) interativo))	Conjunto (9 grupos)	Conjunto (agregado)
<i>Levers of Control</i>	Diagnóstico Interativo	Diagnóstico Interativo	Diagnóstico Interativo	Interativo	Crenças Limites Diagnóstico Interativo	Interativo	Diagnóstico Interativo
Tipo Pesquisa	Survey	Survey	Survey	Survey	Survey	Estudo de caso (longitudinal retrospectivo)	Survey

Fonte: Tani (1995); Abernethy e Brownell (1999); Marginson (2002); Bisbe e Otley (2004); Bruining et al. (2004); Tuomela (2005); Collier (2005); Ferreira e Otley (2006); Naranjo-Gil e Hartmann (2006, 2007); Henri (2006); Widener (2007); Kober et. al. (2007); Oyadomari (2008).

A maioria dos trabalhos considerados na revisão de literatura apresenta uma abordagem parcial em termos de controles gerenciais analisados e de utilização das alavancas do modelo teórico *Levers of Control*. Dos 14 trabalhos apenas 4 (MARGINSON, 2002; BRUINING et al., 2004; COLLIER, 2005; WIDENER, 2007) analisaram o conjunto de SCG e utilizaram, integralmente, o modelo teórico *Levers of Control*. Desses trabalhos, Widener (2007) foi o único a explorar o relacionamento entre os SCG, contudo, sem profundidade, dado o tipo de pesquisa aplicado. Além disso, os trabalhos relatados pouco exploraram os relacionamentos entre a dimensão desenho e a dimensão uso dos SCG.

Apresentam-se, a seguir, resumos de alguns dos principais estudos que trataram do relacionamento entre os SCG e a estratégia organizacional, utilizando, ainda que parcialmente, o modelo teórico *Levers of Control*.

Tuomela (2005) realizou um estudo de caso longitudinal em uma empresa na Finlândia, investigando o desenho e uso de um sistema de mensuração de desempenho estratégico com medidas de desempenho financeiras e não financeiras. O autor acompanhou e participou, entre 1996 e 2000, da concepção, implementação e desenvolvimento desse sistema de mensuração de desempenho. Os resultados obtidos confirmaram a possibilidade de uso interativo e diagnóstico do artefato em estudo, bem como sua implicação nos sistemas de valores e de limites ao reforçar valores específicos da empresa e restrições às ações esperadas de seus participantes. Além disso, concluiu-se que a ênfase no uso interativo do artefato implicou melhor gestão estratégica, aumento do comprometimento com as metas estratégicas, resistência das pessoas à mudança e maior consumo de tempo dos gestores.

Marginson (2002), por meio de um estudo de caso longitudinal em uma empresa britânica de telecomunicação, explorou os SCG, segregados nos grupos crenças e limites, controles administrativos e sistemas de mensuração de desempenho, buscando evidenciar o impacto do desenho e uso desses controles no comportamento dos gestores. Pelos resultados alcançados, concluiu-se que: (i) os sistemas de crenças podem ser usados como mecanismos para mudança da estratégia; (ii) controles administrativos podem ser usados em múltiplos níveis organizacionais para assegurar a implementação da estratégia e (iii) um conjunto de medidas de desempenho podem ser usadas para assegurar padrões mínimos de desempenho em áreas do processo de estratégia.

Kober et al. (2007) procuram evidenciar o relacionamento entre os SCG e a estratégia organizacional, mais especificamente se o uso interativo dos SCG contribui para mudança na estratégia organizacional e se os mecanismos dos SCG se alteram para adaptar-se à mudança na estratégia. Para tanto realizam um estudo de caso longitudinal, retrospectivo, em um centro de pesquisas médicas australiano, confirmando o duplo relacionamento entre SCG e estratégia organizacional. Concluiu-se que o uso interativo dos SCG contribuiu com mudança na estratégia organizacional, que, por sua vez, provocou mudança no mecanismo de SCG.

Widener (2007), por meio de um *survey* realizado com 122 diretores financeiros de empresas norte-americanas, propôs-se a usar o modelo teórico *Levers of Control* para investigar os antecedentes dos SCG, as associações entre os SCG e os custos e benefícios dos SCG. O modelo teórico da pesquisa apresentou quatro variáveis: (i) elementos estratégicos (incertezas estratégicas e riscos estratégicos); (ii) sistemas de controle (sistema de crenças, sistema de limites, controles diagnósticos e controles interativos); (iii) custos e benefícios (atenção gerencial e aprendizagem organizacional) e (iv) desempenho. Os resultados desse estudo apontaram a existência de múltipla interdependência e complementaridade entre os sistemas de controle.

Oyadomari (2008) explorou os relacionamentos entre uso dos sistemas de controle gerencial, competências organizacionais e desempenho econômico, por meio de um *survey* com profissionais das áreas de controladoria e finanças de grandes empresas brasileiras. Concluiu-se que: (i) não existem evidências de relacionamento negativo entre o uso diagnóstico e o desenvolvimento de competências organizacionais; (ii) não existem relacionamentos significativos positivos entre desenvolvimento de competências e desempenho econômico; (iii) com exceção da competência empreendedorismo, existe relacionamento positivo entre o uso interativo e o desenvolvimento de competências; (iv) existe relacionamento positivo entre as tensões dinâmicas e as competências; (v) uso diagnóstico e uso interativo do sistema de controle gerencial como influenciam positivamente as tensões dinâmicas e (vi) quando o desempenho é medido por autoavaliação, ocorre uma alteração nos resultados dos relacionamentos entre competências e desempenho, com as competências aprendizagem organizacional e orientação de mercado influenciando positivamente o desempenho.

Os trabalhos apresentam conclusões importantes para uma melhor compreensão do relacionamento entre SCG e estratégia organizacional. Foi evidenciado o duplo relacionamento entre SCG e estratégia organizacional, ou seja, não só o impacto dos SCG na estratégia organizacional, como também o impacto da estratégia organizacional nos SCG. Note-se, ainda, a dificuldade em analisar, de forma abrangente e integrada, as dimensões desenho e uso dos SCG, relacionando-as com a estratégia organizacional.

### 3 METODOLOGIA E PLANEJAMENTO DA PESQUISA

Dados os propósitos deste trabalho, definiu-se pelo método de estudo de caso por sua adequação em investigar fenômenos sociais complexos, permitindo ao investigador a retenção de características holísticas e significativas de eventos da vida real (YIN, 2009, p. 4). A utilização desse método de pesquisa na compreensão da utilização de sistemas de controle gerencial é recomendada por diversos autores de contabilidade gerencial (LANGFIELD-SMITH, 2007, p. 779; BERRY; OTLEY, 2004, p. 251).

O propósito desse estudo é explanatório, pois busca gerar teorias que dêem explicações adequadas ao caso (RYAN et al., 2002, p. 144). Estes autores afirmam que, em estudos dessa natureza, a teoria pode ser útil para permitir ao pesquisador prover explicações convincentes das práticas observadas, porém, se não o fizer, pode ser necessário modificar a teoria existente ou desenvolver nova teoria, que possa, então, ser utilizada em outros casos.

Segundo Yin (2009, p. 9), questões de pesquisa “como” e “por que” são mais explanatórias e suscetíveis de recorrer ao uso de estudos de caso, estudos históricos e experimentos como métodos de pesquisa preferidos. Isso ocorre devido a essas questões tratarem do rastreamento de relacionamentos operacionais.

A escolha da organização utilizada neste estudo iniciou-se com a consulta de informações públicas, buscando validar o alinhamento do contexto da organização com os propósitos iniciais desta pesquisa. Em seguida, por meio de contato com responsáveis da organização, buscou-se identificar características dos SCG utilizados, bem como outros aspectos relevantes da gestão dessa organização. Assim, os seguintes principais elementos definiram a escolha dessa organização no presente estudo:

- (1) tamanho da organização adequado ao propósito da pesquisa de analisar os SCG de forma abrangente, como um pacote de controles gerenciais, e seu uso em diferentes níveis da organização. Em organizações de grande porte, os múltiplos níveis hierárquicos e processos burocráticos tendem a ocultar práticas (SANDELIN, 2008; MITCHELL; REID, 2000; COLLIER, 2005);

- (2) viabilidade de explorar em profundidade aspectos do desenho e do uso dos sistemas de controle gerencial segundo os objetivos de pesquisa.

### 3.1 Protocolo do estudo de caso

Para promover consistência e confiabilidade dos achados de um estudo de caso é necessária a definição do protocolo do estudo. Segundo Yin (2009, p. 79), o protocolo é a principal forma de aumentar a confiabilidade de um estudo de caso e destina-se a guiar o investigador no processo de coleta de dados. Esse documento requer o planejamento e análise antecipada dos procedimentos a serem adotados na pesquisa. Compreende não só a abordagem de campo, como também outros itens do projeto de pesquisa, incluindo questão de pesquisa, objetivos e proposições. Dessa maneira, são apresentados, na Ilustração 4, os elementos do protocolo ainda não definidos anteriormente.

<b>1° Viabilizar estudo</b>
Estudar informações públicas
Entrar em contato
Obter autorização
<b>2° Realizar entrevistas não estruturadas com pessoas-chave</b>
Estudar documentos internos
Compreender cronologia do tema na organização em estudo
<b>3° Realizar entrevistas semiestruturadas (dois níveis)</b>
Gravar áudio das entrevistas
Transcrever entrevistas
Enviar <i>feedback</i> aos entrevistados
Triangular conteúdo das entrevistas com documentos
Efetuar questionamentos adicionais aos entrevistados (se houver incoerência ou dúvidas)
<b>4° Analisar</b>
Analisar conteúdo com base nas proposições de estudo
Analisar interações entre variáveis
Comparar achados empíricos com teoria
Alcançar novos <i>insights</i> teóricos

continua



**5º Conduzir entrevistas de *feedback* com pessoas-chave**

Discutir interpretações e *framework* explanatório

Realizar ajustes nos *insights*

Testar validade interna dos achados

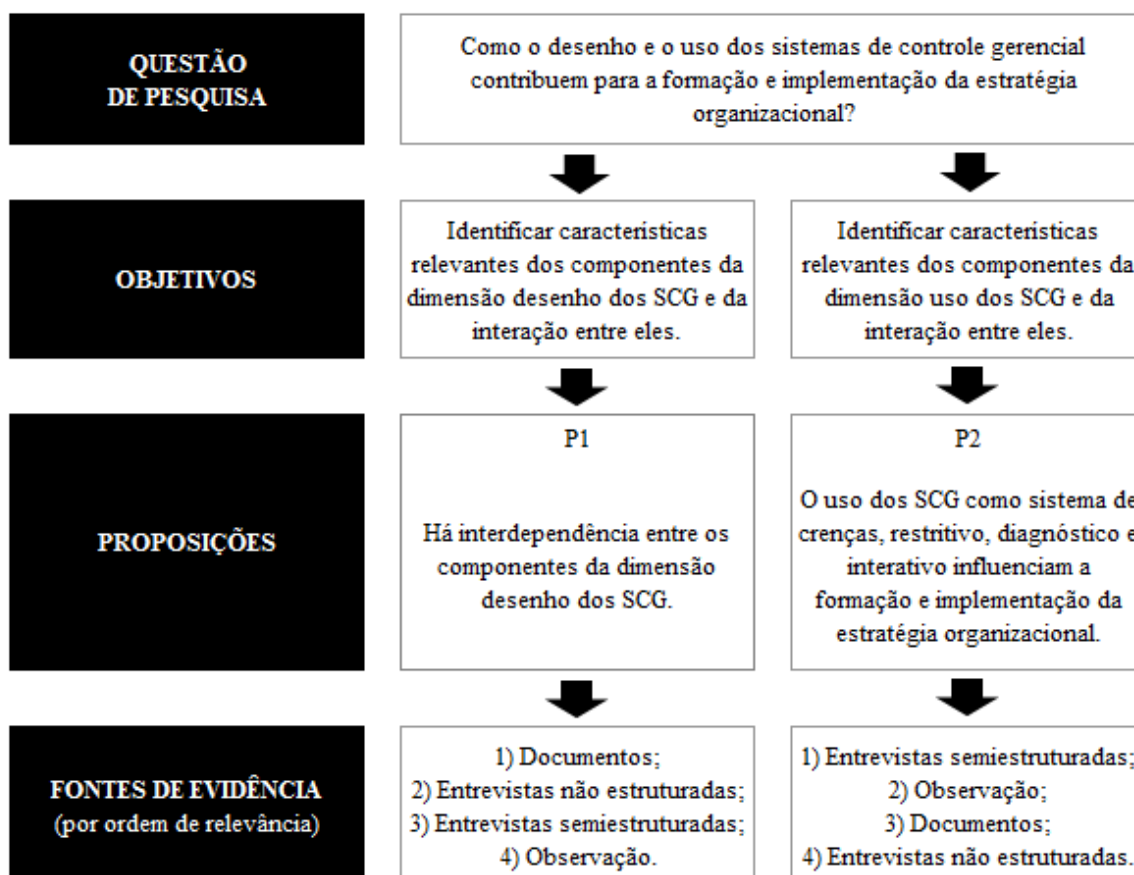
**Ilustração 4 - Procedimentos para a pesquisa de campo**

Fonte: Elaborado com base em Faems et al. (2008); Einsenhardt (1989); Yin (2009).

### 3.1.1 Coleta de dados

Este trabalho considera a utilização das seguintes técnicas de coleta de dados: documentos, entrevistas e observação.

A Ilustração 5 apresenta o relacionamento entre os elementos do modelo teórico da pesquisa (questão de pesquisa, objetivos e proposições) com as fontes de evidência das quais se espera alcançar interpretações e conclusões do estudo.



**Ilustração 5 - Elementos do modelo teórico da pesquisa e relação com as principais fontes de evidência**

No campo “fontes de evidência”, buscou-se ordená-las pelo grau comparativo de relevância para analisar as proposições definidas. Considerou-se que os documentos e entrevistas não estruturadas com os responsáveis pela atualização dos SCG são as principais fontes de evidência para identificar as características da configuração técnica dos SCG, logo, constituindo-se como principais fontes de evidência para explorar a Proposição 1. Já para explorar a Proposição 2 considerou-se que as entrevistas semiestruturadas e a observação são as principais fontes de evidência, pois permitem identificar e compreender os padrões de uso dos SCG de maneira mais adequada.

Nas próximas seções, caracterizam-se cada uma das técnicas de coleta de dados utilizadas neste trabalho.

#### **3.1.1.1 Documentos**

Considerou-se a consulta de documentos públicos e documentos internos disponibilizados pela organização em estudo. Nessa consulta, buscou-se identificar a estrutura da organização, elementos relevantes de seu modelo de gestão e principais SCG utilizados e suas características. Além disso, após a realização das observações e das entrevistas semiestruturadas, buscou-se validar as evidências dessas coletas de dados com os documentos disponíveis.

#### **3.1.1.2 Observação**

A observação de reuniões relacionadas aos processos de planejamento e avaliação de desempenho organizacional objetivou identificar elementos relevantes do modelo de gestão organizacional, padrões de uso dos SCG, características da interação entre diferentes níveis hierárquicos e efetividades de dados coletados em documentos e entrevistas.

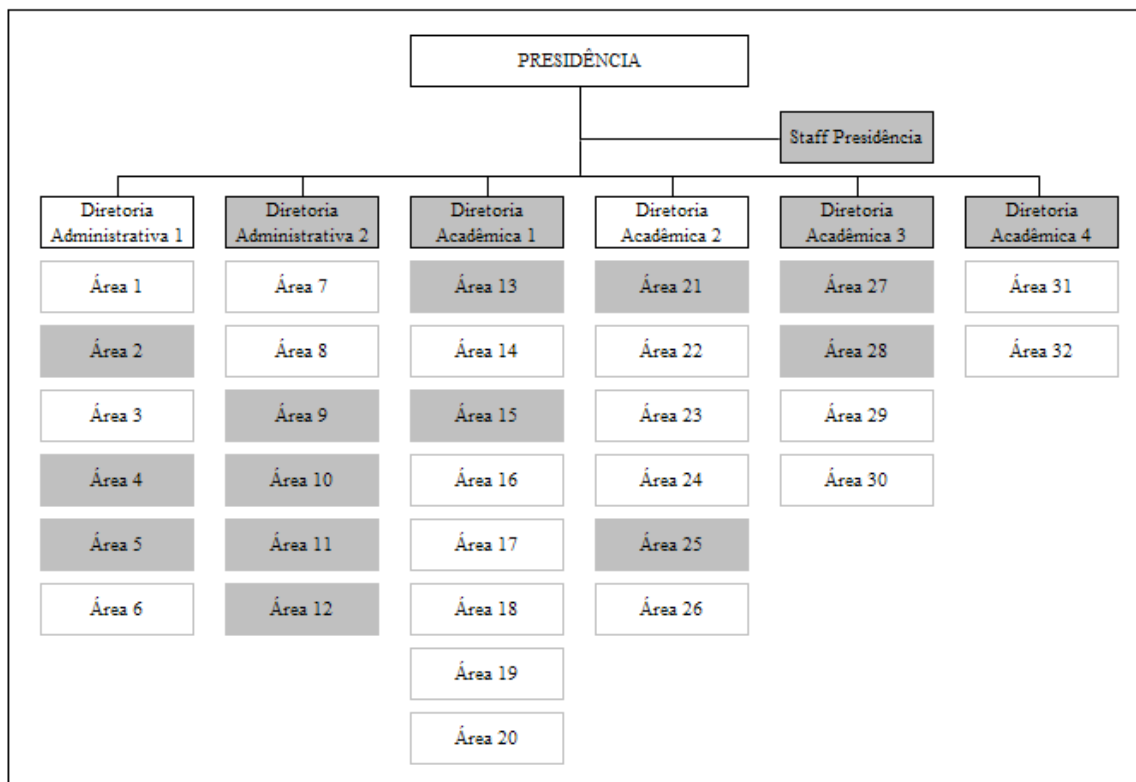
#### **3.1.1.3 Entrevistas**

As entrevistas realizadas com gestores da organização permitiram uma análise mais profunda sobre a utilização dos SCG na organização, bem como triangulação com demais evidências

coletadas. Para tanto, dois tipos de entrevistas foram planejadas: entrevistas não estruturadas e entrevistas semiestruturadas.

Para promover maior consistência e coerência da pesquisa e validade do construto (ZAN, 2006; FAEMS et al., 2008), definiu-se por duas pessoas-chave para a realização de entrevistas não estruturadas no intuito de contribuir com a definição do modelo teórico da pesquisa e o planejamento dos procedimentos de campo, bem como prover validações das análises realizadas pelo autor. As duas pessoas-chave foram: um dos gestores de maior nível hierárquico na organização e com maior tempo de atuação no cargo e um gestor, de segundo nível hierárquico, responsável pela atualização dos principais SCG identificados, conforme evidências de documentos e observações realizadas. Além disso, foram realizadas entrevistas não estruturadas com pessoas responsáveis pela atualização dos SCG, a fim de identificar e qualificar sua utilização e, sobretudo, suas características técnicas e com pessoas que participam diretamente do processo de planejamento estratégico e operacional da organização, buscando identificar elementos relevantes do ciclo de planejamento e da estratégia organizacional.

Em relação às entrevistas semiestruturadas, foram selecionados gestores de dois níveis organizacionais para serem entrevistados e foi planejado um roteiro com questões de referência para a realização da entrevista. Consideraram-se gestores dos dois maiores níveis hierárquicos da organização. Do nível hierárquico mais alto, diretoria, foram selecionados 4 gestores e 14 gestores do segundo nível hierárquico. A seleção dos gestores para participarem das entrevistas baseou-se nos seguintes critérios: (1) gestores responsáveis por unidades organizacionais de maior relevância estratégica para a organização, conforme apontado pelas pessoas-chave; (2) gestores responsáveis por unidades organizacionais com maior número de empregados; (3) gestores responsáveis por unidades organizacionais com maior contribuição para a receita da organização; (4) gestores responsáveis por unidades organizacionais com maior participação nas despesas da organização e (5) gestores responsáveis por unidades organizacionais com maior participação nos investimentos da organização. Na ilustração 6 foram destacadas na cor escura as áreas que participaram da pesquisa.



**Ilustração 6 - Estrutura organizacional e seleção dos gestores a serem entrevistados**

Segundo Yin (2009, p. 86), “o coração do protocolo é o conjunto de questões que reflete a verdadeira linha de investigação” do pesquisador. Ele destaca, ainda (YIN, 2009, p. 86), que as questões são colocadas para o investigador e não para o entrevistado, constituindo-se como lembretes das informações que precisam ser coletadas. Nesse sentido, foi elaborado um roteiro com questões para direcionar a realização das entrevistas semiestruturadas, com base no modelo teórico da pesquisa e em evidências já coletadas em documentos e entrevistas não estruturadas.

Primeiramente, destacaram-se as principais variáveis do modelo teórico da pesquisa, verificaram-se quais evidências já haviam sido identificadas em documentos, observações e entrevistas não estruturadas e definiram-se quais as principais variáveis a serem identificadas nas entrevistas semiestruturadas. Chegou-se, assim, a questões orientadoras na identificação dessas variáveis e também foram adicionadas questões sobre o respondente a fim de ponderar as análises dos dados a serem coletados dos respondentes em relação a cargo, tempo de experiência no cargo e relação com as demais áreas da organização. As questões foram agregadas de acordo sua natureza nos seguintes grupos: respondente, sistemas de controle

gerencial e estratégia organizacional. O roteiro elaborado para realização das entrevistas semiestruturadas encontra-se no Apêndice 1.

Para garantir um maior alinhamento nas respostas das pessoas a serem entrevistadas, incluiu-se, no roteiro, a definição de controle gerencial, termo utilizado com recorrência durante a entrevista.

Além disso, realizaram-se pré-testes do roteiro de entrevista com pessoas da organização, pesquisadores da área de estratégia e da área de contabilidade gerencial, buscando identificar incoerências e oportunidades de melhoria no roteiro proposto, avaliar a adequação das questões em relação às variáveis que se deseja mensurar e avaliar tempo necessário para realização das entrevistas.

### **3.1.2 Análise dos dados**

Segundo Yin (2009, p. 127), a análise das evidências de um estudo de caso é um dos menos desenvolvidos e mais difíceis aspectos na realização desse tipo de estudo. Yin (2009, p. 126), também, afirma que essa é uma tarefa especialmente difícil porque as técnicas de análise ainda não são bem definidas, e recomenda o uso de uma estratégia geral de análise do estudo de caso como meio de superar essa circunstância. Nesse sentido, adotou-se a análise baseada nas proposições do estudo como estratégia geral de análise do estudo de caso, destacando os elementos relevantes relacionados a cada variável do modelo teórico de pesquisa e, com isso, possibilitando, ao final, responder a questão de pesquisa.

Ressalte-se que, na análise dos dados, buscou-se a triangulação dos dados coletados em documentos públicos, documentos internos, observações, entrevistas não estruturadas e entrevistas semiestruturadas, identificando os principais elementos a destacar na análise do trabalho.

Feito isso, buscou-se conectar evidências coletadas com as proposições de estudo e questão de pesquisa, alcançando conclusões preliminares. Essas conclusões preliminares foram submetidas às pessoas-chave definidas para a validação e identificação de eventuais incoerências, a fim de receber contribuições para maior consistência e validade das interpretações utilizadas na elaboração do trabalho final do estudo de caso.



## 4 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

Esse capítulo apresenta os procedimentos utilizados na pesquisa de campo para coleta e organização dos dados e está organizado em três partes. A primeira faz uma breve caracterização da organização em estudo. A segunda apresenta a cronologia da pesquisa. A terceira mostra os dados coletados, segregados nas três fontes de evidências. A quarta apresenta um histórico dos SCG utilizados na organização. Para facilitar a identificação e utilização das evidências, bem como garantir maior confiabilidade ao trabalho, elaborou-se uma base de dados do estudo de caso. Nela foram organizadas as evidências coletadas por meio de (1) documentos, (2) entrevistas e (3) observação. A base de dados com a identificação e classificação de cada evidência coletada é apresentada no Apêndice 2.

### 4.1 Organização

A organização em estudo é uma instituição de ensino superior brasileira, sem fins lucrativos, localizada na cidade de São Paulo. Essa organização iniciou suas operações há mais de 20 anos com a oferta de cursos de pós-graduação. Atualmente suas atividades compreendem cursos de graduação, cursos de pós-graduação e pesquisa acadêmica.

De acordo Lei Federal nº 11.196 (BRASIL, 2005) essa organização é classificada como de médio porte, com faturamento anual superior a R\$ 2,4 milhões. Considerando a classificação do BNDES que classifica o porte de empresas pelo número de empregados, essa organização é classificada como de grande porte, pois tem mais de 100 empregados.

Essa organização busca assegurar a excelência na qualidade dos seus programas de ensino e também de sua pesquisa acadêmica. Nesse sentido, essa organização realiza de maneira intensa e contínua investimentos em qualificação de seus funcionários, recursos didáticos, infraestrutura física e tecnológica. No capítulo de análise e discussão dos resultados serão apresentados os SCG utilizados nessa organização para mensurar o grau de alcance de sua estratégia.

De acordo com a Ilustração 6, apresentada anteriormente, a organização possui 6 diretorias e aproximadamente 30 áreas no nível de gerência. Das 6 diretorias, 4 estão direcionadas à realização das atividades-fim da organização, enquanto 2 são responsáveis por atividades de apoio às atividades-fim da organização. Há, ainda, uma área administrativa vinculada diretamente à presidência.

## 4.2 Cronologia da pesquisa

A pesquisa de campo iniciou-se em fevereiro de 2009 com a análise de viabilidade da pesquisa de campo, por meio da consulta de documentos públicos sobre a organização em estudo. Após contato com a administração da organização e apresentação do objetivo da pesquisa foi obtida autorização para a realização do estudo de caso em junho de 2009. A partir daí, iniciou-se o planejamento da pesquisa e a coleta de dados concentrou-se em documentos, entrevistas não estruturadas e observação. Com a finalização do planejamento em dezembro de 2009, iniciaram-se as entrevistas semiestruturadas que foram concluídas em fevereiro de 2010. Dessa maneira, de fevereiro a julho de 2010, foi realizada a organização e análise dos dados coletados. A Ilustração 7 apresenta essas etapas da pesquisa.

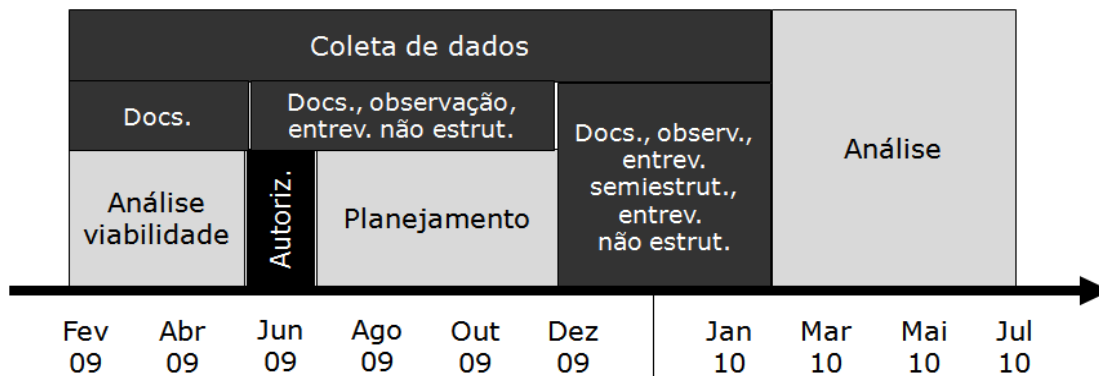


Ilustração 7 - Cronologia da pesquisa



### 4.3 Coleta de dados

#### 4.3.1 Documentos

Realizou-se a consulta de documentos públicos e documentos internos disponibilizados pela organização em estudo, buscando identificar evidências dos SCG existentes, padrões de utilização dos SCG e aspectos gerais da estrutura e cultura organizacional.

Os documentos constituem-se em relatórios anuais de atividades, políticas e procedimentos, informativos institucionais, apresentações utilizadas em reuniões e controles gerenciais. Esses documentos foram disponibilizados em arquivos eletrônicos nos formatos “*Adobe Acrobat Document*”, “*Microsoft Office Word*”; “*Microsoft Office Excel*”, “*Microsoft Office PowerPoint*”, e “*Microsoft Visio*”.

Os documentos identificados foram segregados nas seguintes categorias: (1) culturais; (2) de planejamento; (3) administrativos; (4) cibernéticos e (5) documentos gerais. Conforme apresentado no Apêndice 2, cada documento foi numerado para facilitar sua identificação e utilização no decorrer do trabalho.

A partir daí identificaram-se alguns dos principais SCG encontrados na organização, bem como suas estruturas, fontes de dados e áreas responsáveis por sua elaboração. O Quadro 4 apresenta os SCG encontrados, bem como sua classificação, de acordo a tipologia de Malmi e Brown (2008).

**Quadro 4 - SCG identificados na pesquisa de campo**

<b>Sistema de Controle Gerencial</b>	<b>Categoria Nível 1 (MALMI; BROWN, 2008)</b>	<b>Categoria Nível 2 (MALMI; BROWN, 2008)</b>
Declaração de visão e missão	Cultural	Valores
Declaração de valores e princípios	Cultural	Valores
Planejamento estratégico	Planejamento	Planejamento Estratégico
Planejamento operacional	Planejamento	Planejamento Operacional
Controle de metas	Cibernético	Híbridos
Orçamentos	Cibernético	Orçamentos

Continua

Demonstração de resultado do exercício	Cibernético	Financeiros
Relatório de fluxo de caixa	Cibernético	Financeiros
Relatório de inadimplência	Cibernético	Financeiros
Controle de produção acadêmica	Cibernético	Não financeiros
Pesquisa de satisfação dos alunos	Cibernético	Não financeiros
Pesquisa de satisfação dos funcionários	Cibernético	Não financeiros
Controle de entrada e retenção de alunos	Cibernético	Não financeiros
Avaliação de desempenho individual	Cibernético	Não financeiros
Avaliação do processo de ensino-aprendizagem	Cibernético	Não financeiros
Políticas e procedimentos (diversos)	Administrativo	Políticas e Procedimentos
Estrutura organizacional	Administrativo	Estrutura organizacional
Reunião do Comitê de Avaliação	Administrativo	Estrutura de governança
Reunião do Conselho	Administrativo	Estrutura de governança
Reunião da Diretoria	Administrativo	Estrutura de governança
Reunião dos Gerentes	Administrativo	Estrutura de governança
Reunião interna de Avaliação	Administrativo	Estrutura de governança
Reunião do Comitê Acadêmico	Administrativo	Estrutura de governança
Reunião de Comunicação	Administrativo	Estrutura de governança
Reunião com o presidente	Administrativo	Estrutura de governança

Fonte: Elaborado com base em Malmi e Brown (2008).

Esses documentos permitiram, sobretudo, identificar e caracterizar a dimensão desenho dos SCG, contribuindo para definição das entrevistas e observações a serem realizadas, bem como a triangulação de evidências mais adequada no capítulo de análise e discussão dos resultados.

## 4.3.2 Entrevistas

### 4.3.2.1 Entrevistas não estruturadas

Com o objetivo de apresentar e validar o projeto de pesquisa, bem como coletar dados relevantes para a análise e discussão dos resultados, realizaram-se entrevistas não estruturadas com as duas pessoas-chave definidas no capítulo de metodologia e planejamento da pesquisa, com analistas da área *staff* da presidência e com gestores de duas unidades organizacionais.

As entrevistas com as pessoas-chave foram realizadas em dois momentos. Em um primeiro momento, para apresentar e validar os principais pontos do projeto de pesquisa, como objetivos, questão de pesquisa, metodologia e procedimentos para a coleta de dados. Em um segundo momento, para apresentar a análise e discussão dos resultados e validar sua consistência e coerência.

Nas entrevistas com analistas da área *staff* da presidência, também foram apresentados os principais pontos do projeto de pesquisa e validados elementos relevantes do processo de formação e implementação da estratégia, bem como características dos SCG utilizados na organização.

A fim de compreender melhor as características de dois SCG de destacada relevância na organização, de acordo dados coletados, foram realizadas entrevistas específicas sobre cada um desses SCG com dois gestores de unidades organizacionais. O primeiro gestor destacou dificuldades encontradas na utilização dos controles orçamentários e seu impacto no nível de *accountability* dos gestores. O segundo gestor apresentou detalhes da avaliação do processo de ensino-aprendizagem, como critérios e periodicidade de mensuração, e o impacto dos resultados apontados na melhoria dos processos.

#### **4.3.2.2 Entrevistas semiestruturadas**

As entrevistas semiestruturadas tiveram por objetivo explorar com maiores detalhes características dos SCG, bem como seu impacto na formação e implementação da estratégia organizacional. Para tanto, foi realizada entrevista individual com diretores e gerentes de unidades organizacionais, tendo como referência a seleção da amostra indicada no capítulo de metodologia e planejamento da pesquisa.

Cada entrevista iniciou-se com uma breve explanação sobre o objetivo geral da pesquisa e sua finalidade. Em seguida, foi apresentada a definição do termo “controle gerencial”, necessária para a compreensão das perguntas feitas no decorrer da entrevista. Antes de serem iniciadas as questões, foi solicitada autorização para a gravação do áudio da entrevista, tendo em vista garantir maior atenção do entrevistador para interagir com o entrevistado e explorar suas

respostas, bem como maior confiabilidade das informações coletadas. Vale destacar que, com autorização dos entrevistados, foram gravadas todas as entrevistas semiestruturadas.

Tendo como base os 18 pontos da entrevista apresentados no Apêndice 1, iniciou-se a série de questões, primeiro sobre a ocupação do entrevistado na organização e depois sobre características da dimensão desenho e dimensão uso dos SCG na organização. Em função das respostas e comentários adicionais do entrevistado e de sua experiência com os SCG, alguns aspectos eram aprofundados com a realização de questões complementares, a fim de alcançar uma compreensão mais clara da utilização dos SCG na organização. No decorrer da entrevista, também foram registrados, em anotação, alguns pontos relevantes.

Após a conclusão da entrevista, os principais pontos eram transcritos para um documento eletrônico no formato “*Microsoft Office Word*”, com apoio do arquivo de áudio e das anotações realizadas durante a entrevista. Em seguida, esse documento de texto era enviado para o correio eletrônico do entrevistado, solicitando análise e apontamento de eventuais inconsistências e ajustes no documento.

Como apresentado no Apêndice 2, para cada entrevista realizada, foram registrados dois arquivos eletrônicos: um no formato “*Som Wave*”, com o áudio da entrevista, e outro, no formato “*Microsoft Office Word*”, com dados do entrevistado, duração da entrevista e transcrição das principais respostas e comentários. Ao final, as respostas e comentários registrados nas 16 entrevistas realizadas foram consolidados em um arquivo eletrônico no formato “*Microsoft Office Excel*”, facilitando sua análise comparativa. A partir desses documentos, iniciou-se a análise dos resultados, buscando realizar a triangulação com dados coletados de outras fontes, a fim de assegurar maior consistência e qualidade das interpretações e discussão dos resultados.

### **4.3.3 Observação**

Foram observadas reuniões gerenciais relacionadas aos processos de planejamento estratégico, planejamento operacional e avaliação de desempenho organizacional. Nessas observações, buscou-se identificar padrões de utilização dos SCG, seu grau de relevância e

seu relacionamento com o processo de formação e implementação da estratégia organizacional.

De acordo com o Apêndice 2, as reuniões gerenciais observadas foram do tipo comunicação, da diretoria, para a elaboração do orçamento e com o presidente. Nas reuniões de comunicação e com o presidente, verificaram-se características da comunicação de planos, diretrizes e valores para os membros da organização, bem como a transmissão dos principais resultados alcançados. Na reunião da diretoria, examinaram-se características gerais do processo de tomada de decisão, tais como: tipos de informações utilizadas; SCG utilizados e comunicação das decisões à organização. Já nas reuniões de elaboração do orçamento, verificou-se o processo de desdobramento dos objetivos institucionais e de unidades organizacionais em planos financeiros.

Desse modo, as observações permitiram identificar características do uso dos SCG e seu relacionamento com o processo de formação e implementação da estratégia organizacional, subsidiando, sobremaneira, o planejamento das entrevistas semiestruturadas. Além disso, as observações possibilitaram uma triangulação de evidências mais adequada no capítulo de análise e discussão dos resultados.

#### **4.4 Histórico dos sistemas de controle gerencial na organização**

A declaração de missão foi criada em 2002 e revisada no último planejamento estratégico em 2007, buscando definir de forma mais clara as atividades da organização. Nessa ocasião, também foram definidas a declaração de visão da organização e sua declaração de valores e princípios fundamentais.

O primeiro planejamento estratégico ocorreu em 2007 para a definição de diretrizes referentes ao período 2008 a 2012. Antes disso, eram definidas diretrizes estratégicas de maneira informal e não planejada. A organização realiza seu planejamento operacional desde 2005, buscando vincular objetivos de longo prazo com objetivos e ações de curto prazo. A partir daí, ocorreram várias alterações a fim de torná-lo um processo mais interativo e participativo, bem como assegurar vínculo com os objetivos definidos no planejamento estratégico.

O controle híbrido identificado, controle de metas, iniciou-se em 2008, utilizando a estrutura do planejamento estratégico e operacional, e permitindo a mensuração do nível de realização dos objetivos de curto prazo. Os controles financeiros e os orçamentos começaram a ser estruturados em 2001 com a constituição de uma área de controladoria. Desde então, esses controles têm sido aprimorados com o desenvolvimento de critérios de apropriação de custos e apuração de resultados. Já os controles não financeiros começaram a ser desenvolvidos, sobretudo, a partir de 2004.

Os controles administrativos existentes foram desenvolvidos, de forma geral, a partir do processo de reestruturação organizacional ocorrido em 2004. Esse processo estabeleceu reuniões em diversos níveis organizacionais para a análise de processos e resultados, bem como a tomada de decisões de cunho acadêmico, operacional e estratégico, buscando, assim, maior eficiência operacional.

## **5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Nesse capítulo, são analisados e discutidos os aspectos relevantes identificados na coleta de dados, segregados nas seguintes seções, definidas de acordo os principais elementos do modelo teórico da pesquisa: (1) desenho dos SCG; (2) uso dos SCG; (3) estratégia organizacional e (4) SCG e estratégia organizacional.

### **5.1 Desenho dos sistemas de controle gerencial**

A seguir, apresentam-se características de cada um dos grupos da dimensão desenho dos SCG identificadas na pesquisa de campo e, por último, a discussão da Proposição 1 e a das características relevantes relacionadas à dimensão desenho dos SCG.

#### **5.1.1 Controles culturais**

O estudo de campo concentrou-se em investigar a categoria de controles culturais relacionados a valores. Identificaram-se três componentes dessa categoria de controles: declaração de missão, declaração de visão e declaração de valores e princípios. A organização possui declaração de missão desde 2002, a qual foi revisada no último planejamento estratégico realizado em 2007, buscando delimitar de maneira mais clara o que a organização faz. Nessa mesma ocasião, foi definida a declaração de visão da organização. Desde 2005, a organização divulga seus valores e princípios fundamentais.

Esses pontos foram validados pelas seguintes evidências: declaração de missão, declaração de visão expressas nas paredes das salas de aula e salas de reunião da organização, bem como em conjunto com os valores e princípios fundamentais da organização na internet, intranet corporativa, relatórios anuais, relatórios institucionais e nas entrevistas realizadas.

A declaração de visão da organização define o seu objetivo de longo prazo, caracterizando sua atividade, proposição de valor e público-alvo. A declaração de missão, por sua vez, reforça alguns pontos também apresentados na declaração de visão, como: atividades; mercado de

atuação e proposição de valor, ressaltando de maneira mais clara sua proposta de contribuição para a sociedade. Esses controles, em conjunto com a declaração de valores e princípios fundamentais estabelecem propósitos gerais, atividades, público-alvo, proposição de valor e valores da organização, que se constituem em base para o desenvolvimento da cultura organizacional.

### **5.1.2 Controles de planejamento**

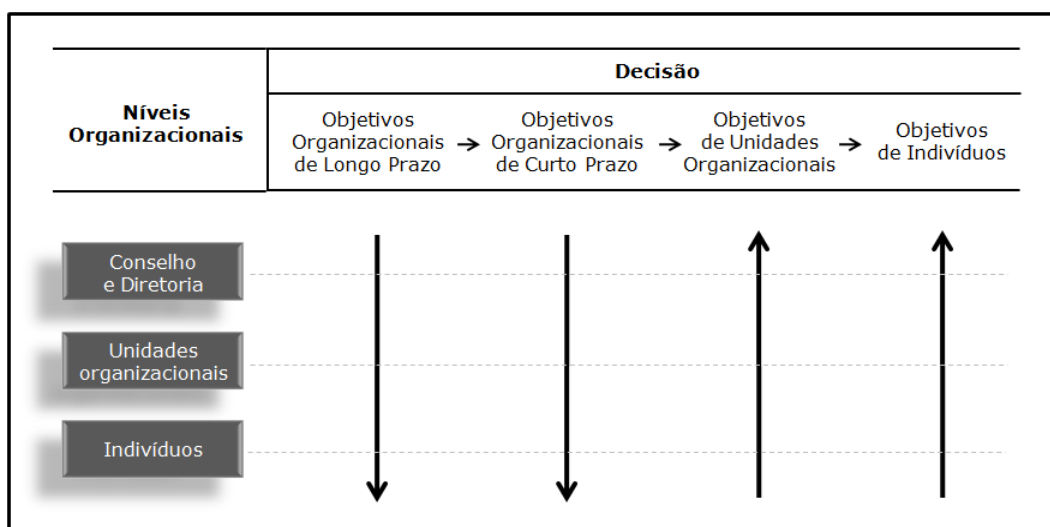
A organização realiza a revisão do seu planejamento estratégico a cada cinco anos. A última revisão foi coordenada por membros do comitê de avaliação, um dos órgãos de governança da organização, composto por representantes de diversos segmentos da sociedade. O processo teve início com a consulta a diversos participantes da organização e culminou na definição de diretrizes para nortear os objetivos e ações em um horizonte de longo prazo.

O planejamento operacional da organização é realizado anualmente. Nesse processo, definem-se os objetivos de curto prazo da organização e promove-se seu desdobramento em objetivos e ações de unidades organizacionais, e metas individuais para funcionários. Busca-se, dessa maneira, assegurar o atendimento da visão, missão e diretrizes do planejamento estratégico da organização.

As definições decorrentes do planejamento estratégico e planejamento operacional são representadas em um mapa estratégico, que ilustra a conexão entre os objetivos de curto prazo de unidades organizacionais e as diretrizes estratégicas de longo prazo da organização.

Assim, o planejamento da organização caracteriza-se por um processo iniciado com a coleta e análise de informações geradas pelos diferentes níveis organizacionais, prossegue com a definição *top-down* de objetivos organizacionais de longo e curto prazo e é concluído com a definição, de maneira participativa, de objetivos de unidades organizacionais e de funcionários. A Ilustração 8, a seguir, representa esse processo:





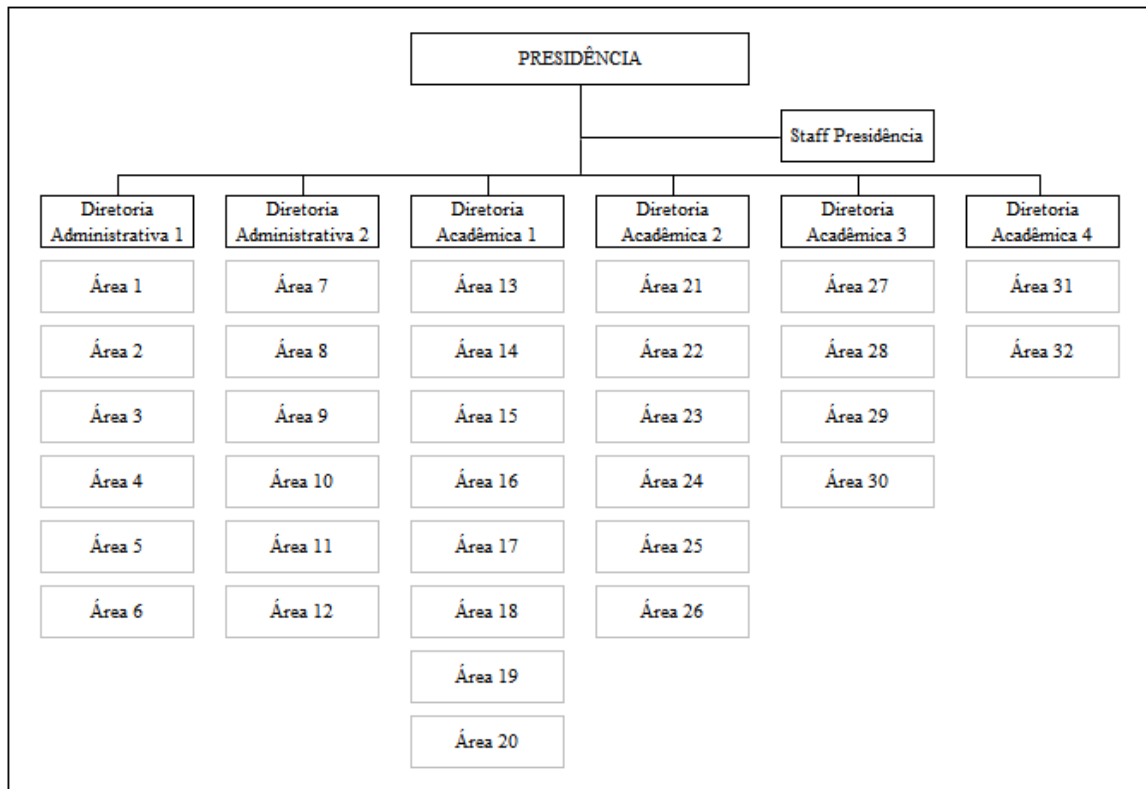
**Ilustração 8 - Fluxo das decisões de objetivos nos diversos níveis organizacionais**

### 5.1.3 Controles administrativos

Foram identificadas políticas e procedimentos definidos para guiar a realização das atividades na organização, bem como o comportamento dos indivíduos que dela participam. As 17 políticas e procedimentos identificados podem ser classificados nas seguintes categorias: (1) acadêmica; (2) administrativa e (3) gestão de pessoas. Todos esses controles administrativos estão disponíveis na intranet corporativa para todos os funcionários da organização.

A estrutura de governança da organização é segregada nos seguintes níveis: conselho, diretoria, gerência e supervisão. As seguintes reuniões constituem-se em controles relacionados à estrutura de governança da organização: reunião do comitê de avaliação, reunião do conselho, reunião de diretoria, reunião dos gerentes, reunião interna de avaliação, reunião do comitê acadêmico, reunião de comunicação e reunião com o presidente. Essas reuniões estabelecem prazos, fomentam a tomada de decisão e direcionam o comportamento dos membros da organização.

A estrutura organizacional é caracterizada por 6 diretorias, aproximadamente 30 áreas no nível de gerência e 15 supervisões. Essa estrutura condiciona os fluxos de decisão e informações entre as unidades organizacionais, influenciando o nível de *accountability* na organização. Na Ilustração 9, a seguir, é apresentado o organograma da organização em estudo:



**Ilustração 9 – Organograma**

#### **5.1.4 Controles cibernéticos**

Foram identificados, na pesquisa de campo, os controles cibernéticos dos tipos orçamentos, controles financeiros, controles não financeiros e controles híbridos, os quais são apresentados a seguir.

Os orçamentos são definidos anualmente e concomitantemente ao planejamento operacional. Eles traduzem em termos financeiros as ações planejadas nas diversas unidades organizacionais e são divididos em orçamento operacional, orçamento de capital e orçamento de caixa. No decorrer do ano a que se refere o orçamento, são desenvolvidos controles orçamentários, que comparam valores realizados com valores orçados. Essas comparações são publicadas aos gestores de cada centro de responsabilidade, que analisam e justificam eventuais desvios apontados.

Foram identificados os controles financeiros, a demonstração de resultado do exercício, o relatório de fluxo de caixa e o relatório de inadimplência. Esses controles constituem-se em

relatórios elaborados periodicamente e publicados aos gestores responsáveis. A demonstração de resultado do exercício é elaborada em conjunto com os controles orçamentários, apresentando o resultado geral e por produto da organização em duas versões: uma com rateio de custos indiretos e outra sem a aplicação desse rateio. No relatório de fluxo de caixa, são apresentados os saldos inicial e final, as principais entradas e saídas de caixa do período em análise, bem como a projeção dos saldos dos meses subsequentes. Além disso, são elaboradas projeções dos resultados por unidade organizacional para o ano corrente e dos resultados gerais para os anos seguintes, bem como do fluxo de caixa geral da organização. No relatório de inadimplência, apresentam-se os valores de inadimplência por tempo de atraso e segregados por produto.

Na categoria de controles não financeiros, foram identificados o controle de produção acadêmica, a pesquisa de satisfação dos alunos, a pesquisa de satisfação dos funcionários, o controle de entrada e retenção de alunos, a avaliação de desempenho individual e a avaliação do processo de ensino-aprendizagem.

O controle de produção acadêmica avalia a quantidade e qualidade das publicações dos pesquisadores que atuam na organização. A pesquisa de satisfação dos alunos busca identificar o grau de satisfação dos alunos em diversas categorias de avaliação, tais como: qualidade do ensino; infraestrutura e serviços de suporte. Os resultados dessa pesquisa são apresentados comparativamente aos resultados de anos anteriores. Já a pesquisa de satisfação dos funcionários avalia o efeito de práticas de gestão e da atuação dos gestores na satisfação dos funcionários. Nesse controle, além de comparar com resultados do ano anterior, são realizadas comparações com resultados de outras organizações. O controle de entrada e retenção de alunos, por meio de consulta a sistemas informatizados de registro de candidatos dos processos seletivos dos cursos e de seus alunos, permite um acompanhamento dos diversos estágios da vida acadêmica dos alunos, desde sua inscrição em um processo seletivo, até a conclusão do curso ou, eventualmente, o seu cancelamento. A avaliação de desempenho individual contempla a autoavaliação do funcionário, a avaliação por colegas de trabalho e a avaliação do respectivo gestor direto. Com base nos resultados dessa avaliação e nos objetivos de cada unidade organizacional, é definido pelo funcionário em conjunto com seu gestor um plano de desenvolvimento individual, em que são estabelecidas metas de desenvolvimento de competências e realização de objetivos de curto prazo. É, nesse momento, que a estratégia

organizacional se desdobra, formalmente, no nível dos indivíduos, procurando assegurar a congruência entre objetivos organizacionais e objetivos dos membros da organização. A avaliação do processo de ensino-aprendizagem procura examinar se os programas de ensino desenvolvem nos alunos conhecimentos e habilidades de acordo os objetivos de aprendizagem de cada curso da organização.

Também foi identificado um controle híbrido, caracterizado por apresentar medidas financeiras e não financeiras, chamado controle de metas que apresenta o monitoramento dos objetivos das unidades organizacionais. Esse controle estabelece, por meio do mapa estratégico da organização, o relacionamento dos objetivos de unidades organizacionais com os objetivos organizacionais de longo prazo. O *status* de cada ação ou resultado relacionado aos objetivos organizacionais é atualizado trimestralmente e publicado em reunião com os funcionários, em quadros de aviso e na intranet corporativa.

O Quadro 5 apresenta as fontes de dados utilizadas na elaboração de cada controle cibernético identificado acima, bem como os tipos de informações geradas e sua periodicidade de atualização:

**Quadro 5 - Fonte de dados, tipos de informações geradas e periodicidade de atualização dos controles cibernéticos**

Sistema de Controle Gerencial	Categoria	Fonte dados	Tipo de informação	Atualização
Controle de metas	Híbridos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidade</li> <li>• Financeiro</li> <li>• Pesquisa específica</li> <li>• Processos</li> </ul>	• <i>Feedback</i>	Trimestral
Orçamentos	Orçamentos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidade</li> <li>• Financeiro</li> </ul>	• <i>Feedback</i>	Mensal
Demonstração de resultado do exercício	Financeiros	• Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Feedback</i></li> <li>• <i>Feed-forward</i></li> </ul>	Mensal
Relatório de fluxo de caixa	Financeiros	• Financeiro	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Feedback</i></li> <li>• <i>Feed-forward</i></li> </ul>	Mensal
Relatório de Inadimplência	Financeiros	• Financeiro	• <i>Feedback</i>	Mensal
Controle de produção acadêmica	Não financeiros	• Processos	• <i>Feedback</i>	Trimestral
Pesquisa de satisfação dos alunos	Não financeiros	• Pesquisa específica	• <i>Feedback</i>	Anual
Pesquisa de satisfação dos funcionários	Não financeiros	• Pesquisa específica	• <i>Feedback</i>	Anual
Controle de entrada e retenção de alunos	Não financeiros	• Processos	• <i>Feedback</i>	Mensal
Avaliação de desempenho individual	Não financeiros	• Processos	• <i>Feedback</i>	Anual
Avaliação do processo de ensino-aprendizagem	Não financeiros	• Processos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Feedback</i></li> <li>• <i>Feed-forward</i></li> </ul>	Anual

Os orçamentos e os controles financeiros têm como fonte de dados diversos relatórios provenientes da contabilidade, contendo informações sobre despesas, receitas e investimentos, bem como relatórios financeiros sobre saldo em caixa, contas a receber e contas a pagar. Já os controles não financeiros utilizam dados extraídos de processos internos como produção acadêmica, cadastro de alunos, avaliação de desempenho individual e ensino-aprendizagem. Além disso, os controles não financeiros utilizam dados de pesquisas específicas para avaliar a satisfação de alunos e funcionários. Já o controle híbrido utiliza dados provenientes da contabilidade, de relatórios financeiros, de pesquisa específica e de processos internos.

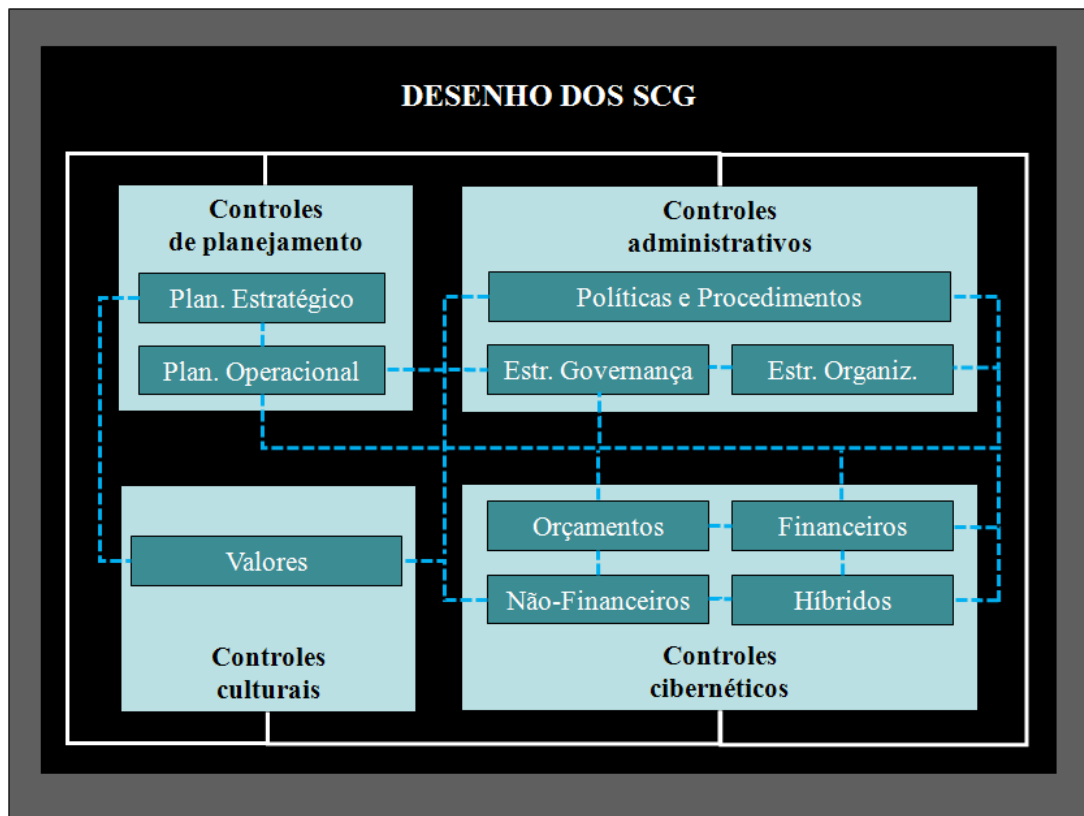
Os controles cibernéticos que mensuram variáveis sujeitas a maior subjetividade são atualizados anualmente, enquanto os controles cibernéticos que mensuram variáveis menos subjetivas, se caracterizam pela atualização em um intervalo de tempo mais curto.

### **5.1.5 Discussão**

Essa seção tem por objetivo discutir a dimensão desenho dos SCG, abordando, primeiramente, a Proposição 1 e, em seguida, outras características relevantes relacionadas a essa dimensão.

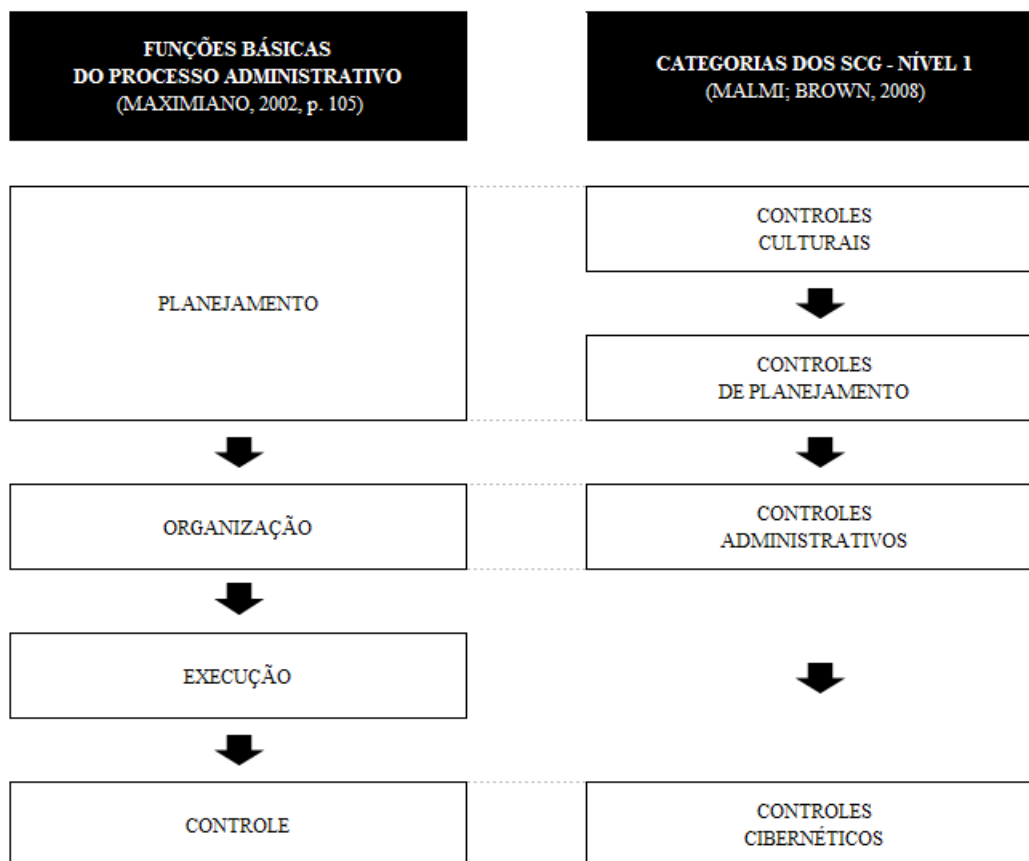
#### **5.1.5.1 Proposição 1**

Em primeiro lugar, discute-se a Proposição 1: Há interdependência entre os componentes da dimensão desenho dos SCG. Confirmou-se a interdependência entre diferentes SCG encontrados na organização em estudo. Essa interdependência ocorre tanto entre os grupos da dimensão desenho dos SCG, como internamente entre os componentes de cada grupo. A Ilustração 10, a seguir, apresenta com uma linha contínua as interdependências identificadas entre os grupos da dimensão desenho e com uma linha tracejada, em um segundo nível, as interdependências identificadas entre os componentes de cada grupo da dimensão desenho dos SCG.



**Ilustração 10 - Interdependência entre os SCG**

É possível analisar a dimensão desenho dos SCG como um processo em que: (i) os controles culturais estabelecem valores e propósitos gerais para a organização; (ii) os controles de planejamento definem os objetivos e planos de ação de curto e longo prazo; (iii) os controles administrativos atribuem responsabilidades e direcionam a utilização dos recursos organizacionais para adequação às diretrizes do planejamento estratégico e operacional e (iv) os controles cibernéticos mensuram os resultados alcançados, estimulando a correção de desvios e a aprendizagem organizacional. Essa visualização é consistente às funções básicas do processo administrativo: planejamento, organização, execução e controle (MAXIMIANO, 2002, p. 105). A Ilustração 11, a seguir, representa essa associação entre as funções básicas do processo administrativo (MAXIMIANO, 2002, p. 105) e as categorias da tipologia de Malmi e Brown (2008):



**Ilustração 11 – Associação entre as funções básicas do processo administrativo e as categorias dos SCG**

Os controles culturais, ao proverem valores, propósito e direção à organização, são referência básica para guiar o comportamento de seus membros, assim como o desenvolvimento dos demais SCG. Os controles administrativos, como as políticas e procedimentos, a reunião de comunicação e a reunião com o presidente, exercem, entre outras funções, a comunicação desses valores, propósito e diretrizes aos membros da organização. Por sua vez, os controles cibernéticos, como a avaliação de desempenho individual e a avaliação de processos de ensino, têm como um de seus objetivos a mensuração da efetividade dessa comunicação. Além disso, observou-se a recorrente utilização das declarações de visão e missão e dos valores organizacionais em reuniões de planejamento e avaliação de desempenho e no estabelecimento de SCG, como avaliação de processo de ensino e pesquisa de satisfação dos alunos. Assim, além de orientar os valores essenciais a serem preservados e o progresso da organização (COLLINS; PORRAS, 1996, p. 66), destaca-se a influência dos controles culturais no desenvolvimento dos demais SCG.

Um dos primeiros passos do planejamento estratégico é a análise dos controles culturais e, se necessária, a revisão das declarações de visão e missão. O planejamento estratégico direciona a realização do planejamento operacional que, por sua vez, permite, além do desdobramento dos objetivos de longo prazo em objetivos de curto e médio prazo, a geração de informações a serem utilizadas no próprio planejamento estratégico. Os controles de planejamento, também, direcionam a definição dos controles administrativos e cibernéticos, os quais contribuem para o estabelecimento de relações de autoridade e prestação de contas entre as unidades organizacionais e para a comunicação e mensuração dos objetivos definidos no planejamento estratégico e operacional.

A estrutura organizacional é um controle que estabelece restrições e influencia a configuração dos SCG. Ao estabelecer relações de poder entre níveis hierárquicos e unidades organizacionais, a estrutura organizacional influencia o fluxo e direcionamento da prestação de contas das unidades organizacionais. As reuniões regulares da diretoria, do conselho e do comitê de avaliação direcionam a geração e discussão de informações geradas pelos SCG, constituindo-se como controles da estrutura de governança. Esses resultados estão em linha com Simons (2005, p. 17) que caracteriza a estrutura organizacional como os sistemas formais de *accountability* que definem posições relevantes em uma organização e legitima direitos para definição de objetivos, recebimento de informações e influência no trabalho dos membros da organização.

Os controles cibernéticos, também, apresentam interdependência que é observada de diversas maneiras. Os controles financeiros, como a demonstração de resultado e o relatório de fluxo de caixa são elaborados e publicados conjuntamente com os controles orçamentários. A apresentação dos controles orçamentários e dos controles financeiros é complementada por controles não financeiros como o de entrada e retenção de alunos. Já o controle híbrido apresenta variáveis financeiras e não financeiras para permitir o acompanhamento da realização dos objetivos organizacionais e de unidades organizacionais.

A interdependência entre os SCG reforça a visão de que os SCG podem atuar como um pacote de controles gerenciais a serviço da organização (COLLIER, 2005; ABERNETHY; CHUA, 1996; FERREIRA; OTLEY, 2005; MALMI; BROWN, 2008). Segundo Kaplan e Norton (2008, p. 6), a proliferação de ferramentas de gerenciamento estratégico e



operacionais não coerentes dificultam a conexão entre formação e implementação da estratégia. Nesse sentido, pode-se afirmar que a análise parcial dos SCG presentes em uma organização não permite explorar sua interdependência, de maneira que seria mais adequado analisar os SCG com uma abordagem mais integrada, buscando, assim, aumentar a consistência interna dos componentes do pacote de controles gerenciais, bem como estabelecer uma conexão mais forte entre a formação e a implementação da estratégia organizacional.

#### **5.1.5.2 Outras características relevantes**

Na busca de outras características relevantes relacionadas à dimensão desenho dos SCG, foram identificadas circunstâncias em que, apesar de os SCG apontarem desvios em relação aos objetivos definidos, isso não foi suficiente para assegurar a sua utilização na correção dos desvios ou melhoria dos resultados. Isso aponta um problema na utilização dos SCG, que prejudica sua efetividade e pode ser causado por características relacionadas à configuração técnica dos SCG e por outros fatores formais, como incentivos à utilização das informações e estrutura dos SCG, e informais, como proatividade dos usuários das informações, estilo de liderança e cultura organizacional.

Em busca de aspectos que ajudem a explicar a não efetividade dos SCG, notou-se que alguns elementos da dimensão desenho, como o desconhecimento ou invalidação dos critérios de mensuração dos controles cibernéticos, a fraca conexão entre controles cibernéticos e controles de planejamento, a falta de uma visão ou mecanismo para analisar os resultados apontados por diferentes SCG de maneira integrada, e a não articulação das informações tipo *feed-forward* prejudicam o estímulo à aprendizagem organizacional e, conseqüentemente, a efetividade dos SCG.

Observou-se que o desconhecimento ou a invalidação dos critérios de mensuração dos controles cibernéticos pelos gestores prejudicam o nível de *accountability*, dificultando a aprendizagem organizacional. Em entrevistas não estruturadas, verificou-se que o desconhecimento ou a invalidação dos critérios utilizados na mensuração e apropriação de despesas pelos gestores dificultam a prestação de contas em relação aos resultados financeiros apontados nos controles orçamentários. Além disso, verificou-se, nas entrevistas

semiestruturadas, que a invalidação dos critérios utilizados na avaliação do processo de ensino-aprendizagem influenciaram sua utilização na revisão desses processos.

Desse modo, com o desconhecimento ou invalidação dos critérios de mensuração pelo gestor, prejudica-se o seu comprometimento com os resultados apontados pelos SCG e a sua capacidade de identificar as causas dos desvios, bem como de atuar na sua correção e na melhoria dos resultados. Conclui-se que, apenas, definir critérios adequados à mensuração das variáveis de desempenho não é suficiente, é necessário, também, investir na comunicação e validação desses critérios com os usuários das informações, buscando assim assegurar maior efetividade dos SCG.

Ainda em relação aos controles cibernéticos, verificou-se a subutilização dos resultados da pesquisa de satisfação dos alunos. Os dados coletados sugerem que uma das causas de sua pouca utilização seja sua fraca conexão com o planejamento operacional e estratégico. A conexão mais forte entre esses SCG pode promover uma maior efetividade desse controle gerencial.

Os diferentes SCG cibernéticos são analisados, sobretudo, individualmente. Note-se a ausência de uma visão ou mecanismo para analisar os resultados apontados pelos diferentes SCG cibernéticos de maneira integrada. O seguinte comentário feito por um dos entrevistados ilustra essa constatação:

[...] falta uma visão dos principais indicadores de forma rápida e centralizada [...], sendo sinalizado quais dimensões [de desempenho] estão com problema. As diferentes dimensões são avaliadas em fóruns diferentes. Se você está participando de todos fóruns, é possível ter uma visão [integrada] [...]

Essa visão integrada dos resultados apontados pelos diferentes SCG cibernéticos pode estimular a identificação de relacionamentos causais entre as variáveis mensuradas e, conseqüentemente, favorecer a aprendizagem organizacional.

Em relação ao tipo de informação gerada, observou-se que, dos 11 controles cibernéticos identificados, 3 apresentam informações de *feed-forward*, que são informações que podem ser utilizadas para prever a necessidade de ações corretivas antes da ocorrência de conseqüências adversas (OTLEY, 1999, p. 369). Os SCG com informações de *feed-forward*

são a demonstração de resultado do exercício, o relatório de fluxo de caixa e a avaliação do processo de ensino-aprendizagem. Na demonstração de resultado do exercício são apresentadas projeções dos resultados financeiros por produto para o ano corrente e projeções dos resultados financeiros gerais para os próximos anos. O relatório de fluxo de caixa, também, apresenta a projeção para o ano corrente e para os próximos anos. Já na avaliação de processos de ensino, examina-se, por meio de indicadores, se os conhecimentos e habilidades desenvolvidos nos alunos estão consistentes quanto aos objetivos de aprendizagem de cada curso. Os demais controles cibernéticos caracterizam-se por informações de *feedback*, que são informações sobre desempenho realizado comparadas com metas e padrões predefinidos, e que podem sinalizar a necessidade de ação corretiva (OTLEY, 1999, p. 369).

Pode-se afirmar que a presença de indicadores *feed-forward* não é suficiente para assegurar a antecipação de problemas que possam impactar negativamente nos resultados futuros. A seguinte citação de uma das entrevistas realizadas reforça essa afirmação, indicando que talvez seja necessário articular esse tipo de informação com outros SCG, como planejamento estratégico e operacional, reuniões e relatórios, a fim de antever situações adversas e, com isso, elevar a contribuição dos SCG para a aprendizagem organizacional:

[...] há grande oportunidade para desenvolver uma análise integrada dos indicadores, uma integração que olhe para a organização no médio e longo prazo. Hoje a gente diz que se preocupa [com os resultados de médio e longo prazo], confia que as metas feitas conforme o planejamento estratégico nos dizem isto, mas só vão dizer se todos entenderem o que nos leva a elas [metas que levam aos resultados de médio e longo prazo]... É preciso estudar o que pode fazer resultado mudar. É necessário esforço de várias áreas pensando a situação, e não só reagindo a elas, para conseguir antevê-las [...]

Dessa maneira, além de confirmar a interdependência entre os SCG, as evidências sugerem que características da dimensão desenho dos SCG influenciam o uso e o grau de contribuição dos SCG para a aprendizagem organizacional e, conseqüentemente, para a estratégia organizacional. O desconhecimento ou a invalidação dos critérios de mensuração dos controles cibernéticos, a fraca conexão entre controles cibernéticos e controles de planejamento, a falta de uma visão integrada dos resultados apontados pelos diferentes SCG e a não articulação das informações tipo *feed-forward* prejudicam a contribuição dos SCG para a aprendizagem organizacional e, conseqüentemente, sua efetividade.

A fim de assegurar maior consistência e confiabilidade ao trabalho, apresentam-se, no Quadro 6, as principais fontes de evidências, de acordo com os códigos apresentados na base de dados do estudo de caso disponível no Apêndice 2, consideradas para as principais afirmações e interpretações desse tópico:

**Quadro 6 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações do tópico desenho dos SCG**

Afirmação/Interpretação	Evidências		
	Documentos	Entrevistas	Observações
Há interdependência entre os SCG.	1.1.01; 1.1.02; 1.2.01; 1.2.02; 1.2.03; 1.2.04; 1.2.05; 1.2.06; 1.2.07; 1.2.08; 1.2.09; 1.3.1.01; 1.3.2.01; 1.3.2.02; 1.3.2.03; 1.3.2.04; 1.3.2.05; 1.3.3.01; 1.3.3.02; 1.3.3.03; 1.3.3.04; 1.3.3.05; 1.3.3.06; 1.3.3.07; 1.4.1.01; 1.4.1.02; 1.4.1.03; 1.4.1.04; 1.4.2.01; 1.4.2.03; 1.4.2.04; 1.4.3.01; 1.4.3.02; 1.4.3.03; 1.4.3.04; 1.4.3.05; 1.4.3.06; 1.4.4.01; 1.4.4.02; 1.4.4.03; 1.4.4.04	2.1.04	3.06; 3.07
O desconhecimento ou a invalidação dos critérios de mensuração dos controles cibernéticos pelos gestores prejudicam o nível de <i>accountability</i> , dificultando a aprendizagem organizacional.	1.4.1.03	2.1.03; 2.2.14	
A fraca conexão entre o controle cibernético (pesquisa de satisfação) e o planejamento operacional e estratégico diminui a efetividade deste controle.	1.4.3.01; 1.2.04	2.2.04	
Não há uma visão integrada dos resultados apontados pelos diferentes SCG cibernéticos.	1.4.1.01; 1.4.1.02; 1.4.1.03; 1.4.1.04; 1.4.2.01; 1.4.2.03; 1.4.2.04; 1.4.3.01; 1.4.3.02; 1.4.3.03; 1.4.3.04; 1.4.3.05; 1.4.3.06; 1.4.4.01; 1.4.4.02; 1.4.4.03; 1.4.4.04	2.2.02; 2.2.03	
A presença de indicadores <i>feed-forward</i> não é suficiente para assegurar a antecipação de problemas que possam impactar negativamente nos resultados futuros.	1.4.2.02; 1.4.2.03; 1.4.3.06	2.2.03	
A estrutura organizacional é um controle que estabelece restrições e influencia a configuração dos SCG. Ao estabelecer relações de poder entre níveis hierárquicos e unidades organizacionais, a estrutura organizacional influencia o fluxo e direcionamento da prestação de contas das unidades organizacionais.	1.3.1.01		3.01; 3.02; 3.03; 3.04; 3.05; 3.06
As reuniões da estrutura de governança direcionam a geração e discussão de informações.	1.3.2.01; 1.3.2.02; 1.3.2.03; 1.3.2.04; 1.3.2.05	2.2.01; 2.2.02	3.02; 3.05

## 5.2 Uso dos sistemas de controle gerencial

Assim como foi feito para a dimensão desenho dos SCG, a seguir, são apresentadas características de cada um dos grupos da dimensão uso dos SCG identificadas na pesquisa de campo e, por último, a discussão da Proposição 2 e das características relevantes relacionadas à dimensão uso dos SCG.

### 5.2.1 Uso como sistema de crenças

Na transmissão dos valores organizacionais, destacou-se a utilização dos controles relacionados à estrutura de governança e dos controles relacionados a valores.

Os controles de estrutura de governança, mais especificamente, a reunião com o presidente e a reunião de comunicação atuam na transmissão de valores aos membros da organização. Na primeira, o presidente da organização comunica a todos os funcionários diretrizes, desafios e principais ações da organização, enfatizando o vínculo dessas ações com a visão, missão e valores organizacionais. Na segunda, são comunicados a todos os funcionários os objetivos organizacionais, objetivos de unidades organizacionais e *status* de realização desses objetivos, também procurando enfatizar o vínculo dos objetivos com a visão, missão e valores organizacionais.

As declarações de visão e missão são enfatizadas em diversas rotinas organizacionais, tais como: processo de planejamento operacional, elaboração de orçamentos, avaliação de novas oportunidades de investimento, avaliação de resultados, pesquisas de satisfação e qualidade do produto, reunião dos gerentes, reunião de comunicação e reunião com o presidente. A citação abaixo de uma das entrevistas realizadas evidencia a utilização desses controles na organização:

[...] aqui na organização procura-se utilizar efetivamente as declarações de visão e missão. Como prova disto temos a definição formal destas declarações, sua exposição nas instalações da organização e o fato de que muitas áreas se remetem a estas declarações para apresentar seu papel e para justificar novas iniciativas.

Ademais, o código de ética com a declaração de valores e princípios fundamentais é utilizado nos processos de admissão e avaliação de desempenho de funcionários e, também, incluído no

contrato de matrícula dos alunos, como meio de comunicar os valores e princípios básicos para guiar o comportamento dos indivíduos na organização.

Assim, o uso dos SCG como sistema de crenças, influencia a formação da estratégia organizacional ao direcionar a busca de novas oportunidades e iniciativas na organização e influencia a implementação da estratégia organizacional ao direcionar, de forma geral, o comportamento dos indivíduos que atuam na organização.

### **5.2.2 Uso restritivo**

O planejamento estratégico e as declarações de visão e missão são utilizados para definir os limites de atuação da organização em termos de atividades e mercados. No planejamento estratégico, atualizado a cada cinco anos, revisam-se os objetivos de longo prazo da organização, passando pela definição das atividades e mercados de atuação, decisão tomada em última instância em Reunião do Conselho. Essas definições são refletidas de maneira objetiva nas declarações de visão e missão organizacional.

A avaliação de desempenho individual, a declaração de princípios e valores e as políticas de gestão de pessoas são os SCG utilizados para estabelecer limites ao comportamento dos membros da organização. Na avaliação de desempenho individual, é apontado o grau de adequação do comportamento de cada funcionário aos valores e princípios fundamentais. Já nas políticas e procedimentos relacionados à gestão de pessoas, definem-se os aspectos específicos da atuação dos funcionários como descrição dos conhecimentos necessários para exercícios de cada cargo e instruções para utilização dos recursos da organização.

Dessa maneira, enquanto o uso dos SCG como sistemas de crenças direcionam a busca de oportunidades e, de forma geral, o comportamento dos indivíduos, o uso restritivo dos SCG, por sua vez, estabelece restrições a esse comportamento. O uso restritivo dos SCG define os limites da ação de busca de oportunidades na organização, do comportamento dos indivíduos que nela atuam e, com isso, restringe as atividades e mercados da organização.

### 5.2.3 Uso diagnóstico

Os principais controles de uso diagnóstico identificados na organização em estudo foram: o controle de metas; os orçamentos; os controles financeiros e as medidas não financeiras relacionadas a processos, à qualidade do ensino e à avaliação de desempenho individual.

No controle de metas, por meio de medidas financeiras e não financeiras, é monitorado o grau de realização dos objetivos das unidades organizacionais no ano corrente. Na reunião de comunicação, é apresentada a todos os funcionários uma visão geral da evolução dos objetivos organizacionais do ano corrente e detalhes de ações em andamento.

Os orçamentos apresentam a comparação entre os itens orçados e realizados de despesas, receitas, investimentos e resultado em termos gerais e também por unidade organizacional. Os gestores de cada centro de responsabilidade são responsáveis por analisar e justificar desvios relevantes em relação aos itens orçados. A análise dos controles orçamentários é realizada de maneira complementar com a demonstração de resultado do exercício e o relatório de fluxo de caixa. Foram evidenciadas, nas entrevistas, observações e documentos analisados, a grande ênfase nos orçamentos e controles financeiros.

As medidas não financeiras são utilizadas para analisar desvios em relação às expectativas de entrada e retenção de alunos, de qualidade do serviço prestado, bem como avaliar o desempenho individual dos funcionários. Os controles de entrada e retenção de alunos e os relacionados à qualidade do serviço são utilizados em encontros como: a reunião do comitê acadêmico, a reunião da diretoria e também em interações informais entre gestores de unidades organizacionais. Na avaliação de desempenho individual, definem-se os objetivos de desenvolvimento vinculados aos objetivos da unidade organizacional em que esse indivíduo atua. Esses objetivos individuais, em conjunto com os controles relacionados a valores, são referência na avaliação realizada pelo gestor direto, que também analisa avaliações realizadas por outros membros da organização.

Dessa forma, o uso diagnóstico dos SCG influencia a implementação da estratégia organizacional ao comunicar o nível de desempenho esperado relacionado a cada variável mensurada. O nível de desempenho predefinido constitui-se em referência básica para a comparação desempenho realizado *versus* desempenho planejado, atuando, também, como

meio de comunicação dessa expectativa de desempenho. O uso diagnóstico influencia a formação da estratégia organizacional ao estimular a aprendizagem organizacional de circuito simples à medida que mensura um determinado desempenho, compara-o com padrões definidos e aponta desvios. Esses desvios apontados estimulam a investigação de relacionamentos causais e a definição de ações corretivas, que podem promover essa aprendizagem organizacional.

#### **5.2.4 Uso interativo**

Os orçamentos, os controles financeiros e os controles não financeiros relacionados à qualidade do ensino e a reunião da diretoria são os principais SCG utilizados como sistema interativo, apresentando as quatro características que definem esse tipo de uso: (1) informação gerada pelo sistema é uma importante e recorrente agenda tratada pelos gestores de alto nível hierárquico; (2) demanda atenção frequente e regular dos gestores operacionais de todos os níveis da organização; (3) dados gerados são interpretados e discutidos em reuniões face a face com superiores, subordinados e pares; (4) o sistema é um catalisador do desafio contínuo e debate de dados, premissas e planos de ação subjacentes (SIMONS, 1995, p. 97).

A atualização recorrente dos controles orçamentários, demonstração de resultado e relatório de fluxo de caixa, estimula a análise e discussão de variações apontadas, bem como de suas possíveis causas. Em decorrência disso, geralmente, há uma análise complementar de outros SCG, como o controle de entrada e retenção de alunos, relatório de inadimplência e relatório de fluxo de caixa. Essa análise e discussão inicia-se, sobretudo, nas reuniões da diretoria, gerando uma avaliação crítica mais detalhada em níveis hierárquicos inferiores. Esse processo é concluído com a proposta de ações corretivas, geralmente aprovadas na própria reunião da diretoria. Exemplo disso, é a iniciativa de otimização de recursos aprovada e realizada em 2009 após apontamento de desvios desfavoráveis pelos controles orçamentários. Os desvios apontados pelos controles orçamentários foram discutidos, inicialmente, na reunião da diretoria, em seguida em reuniões com os gestores de níveis hierárquicos inferiores, estimulando, por fim, a emergência de novas ideias e ações para corrigir ou minimizar os desvios apontados.



Outra categoria que se destaca, no uso interativo, são os controles não financeiros relacionados à qualidade do ensino, mais especificamente à avaliação do processo de ensino-aprendizagem. Há ciclos recorrentes para a avaliação do grau de adequação do processo de ensino-aprendizagem em relação aos propósitos de cada curso, tomando-se como referência os resultados apontados por esses SCG. Essa avaliação estimula o debate de premissas, resultados e planos de ação subjacentes em diferentes níveis organizacionais. Como evidência do uso interativo desses controles, verificou-se a ocorrência de alterações em processos acadêmicos, bem como no conteúdo dos programas de ensino oferecidos.

As principais discussões e tomadas de decisão ocorrem na reunião da diretoria, que, por meio da definição de sua agenda, estabelece ciclos de geração de informação pelas demais áreas da organização. Essas informações são processadas nessa reunião, também com os gestores de níveis hierárquicos inferiores e, em função do impacto das decisões a serem tomadas, elas são submetidas à reunião do conselho, que, em última instância, aprova novas diretrizes e ações para a organização. Destaque-se que essa análise e tomada de decisão compreende processos informais de interação entre os diferentes níveis hierárquicos da organização.

Assim, o uso interativo dos SCG influencia a implementação da estratégia organizacional ao comunicar e mensurar o nível de desempenho desejado e influencia a formação da estratégia organizacional ao promover o debate contínuo de premissas e planos, estimulando, assim, a aprendizagem organizacional de circuito duplo.

## **5.2.5 Discussão**

Essa seção tem por objetivo discutir a dimensão uso dos SCG, destacando, primeiramente, a Proposição 2 e, em seguida, outras características relevantes relacionadas a essa dimensão.

### **5.2.5.1 Proposição 2**

Inicialmente, discute-se a Proposição 2: o uso dos SCG, como sistema de crenças, restritivo, diagnóstico e interativo, influenciam a formação e implementação da estratégia organizacional.

As evidências do uso dos SCG como sistemas de crenças reforçam os achados do estudo de Marginson (2002, p. 1024), em que esse tipo de uso dos SCG, por meio do seu impacto no clima estratégico da organização, afeta a origem da formação da estratégia, influenciando as ideias e as iniciativas assumidas pelos gestores.

Notou-se, ainda, que o uso dos SCG, como sistemas de crenças, influencia o uso restritivo, o uso diagnóstico e o uso interativo dos SCG, o que é consistente com os achados do trabalho de Widener (2007, p. 782). Isso ressalta a relevância do uso dos SCG como sistemas de crenças ao influenciar não só a formação da estratégia organizacional, como também os demais tipos de uso dos SCG.

Enquanto o uso dos SCG como sistemas de crenças direcionam a busca de oportunidades e formação da estratégia, seu uso restritivo estabelece limites a essa ação, restringindo o comportamento dos indivíduos na organização e, em um nível agregado, as atividades realizadas pela organização como um todo. Segundo Simons (1995, p. 7), o balanceamento entre a força positiva de inspiração, pelo uso dos SCG como sistemas de crenças, e a força negativa de restrição, pelo uso restritivo dos SCG, contribui para o controle da estratégia organizacional.

O uso diagnóstico realiza o monitoramento das variáveis críticas de desempenho, sobretudo, por meio do uso de orçamentos, controles não financeiros e controle híbrido. O uso interativo, por sua vez, é caracterizado pelo uso dos orçamentos, dos controles não financeiros e da estrutura de governança organizacional. Enquanto os orçamentos e os controles não financeiros apontam os resultados de variáveis de desempenho, a estrutura de governança estabelece agenda de reuniões que direciona a geração e atualização dessas variáveis, bem como a sua análise e discussão. O uso dos orçamentos e dos controles não financeiros confirma os resultados de outros trabalhos (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; TUOMELA, 2005), em que o mesmo SCG era utilizado de maneira diagnóstica e interativa.

Desse modo, confirma-se a Proposição 2: o uso dos SCG como sistema de crenças, restritivo, diagnóstico e interativo influenciam a formação e implementação da estratégia organizacional. O Quadro 7 resume as principais influências do uso dos SCG como sistema

de crenças, restritivo, diagnóstico e interativo na formação e implementação da estratégia organizacional.

**Quadro 7 - Influência do uso dos SCG na formação e implementação da estratégia organizacional**

Uso dos SCG	Influência na Formação da Estratégia Organizacional	Influência na Implementação da Estratégia Organizacional
Sistema de crenças	Direciona a busca de novas oportunidades.	Direciona o comportamento dos indivíduos.
Restritivo	Estabelece restrições à busca de novas oportunidades.	Estabelece restrições ao comportamento dos indivíduos.
Diagnóstico	Estimula a aprendizagem organizacional de circuito simples.	Comunica e mensura o nível de desempenho desejado.
Interativo	Estimula a aprendizagem organizacional de circuito duplo.	Comunica e mensura o nível de desempenho desejado.

#### 5.2.5.2 Outras características relevantes

Destaquem-se, ainda, outras características relevantes relacionadas à dimensão uso dos SCG, mais especificamente ao uso interativo dos SCG. No trabalho de Widener (2007, p. 782), destacou-se que os controles interativos tinham uma ênfase nos aspectos externos à organização, enquanto os controles diagnósticos nos aspectos internos. Esse resultado não foi confirmado pela presente pesquisa, em que tanto controles diagnósticos como controles interativos apresentam ênfase nos aspectos internos à organização. Essa característica aliada a outras já citadas na dimensão desenho, talvez sejam causas da não geração de aprendizagem de circuito duplo baseada em informações dos SCG.

O uso interativo caracteriza-se por ser um catalisador do debate de dados, premissas e planos de ação subjacentes. Nesse sentido, tem relação direta com a aprendizagem de circuito duplo, a qual estimula mudanças de paradigmas na organização. Assim, entende-se que para a finalidade de gerar reflexão sobre as teorias em uso na organização e a sua mudança, seja necessário balancear o uso de informações de *feedback* e informações de *feed-forward*, bem como informações de aspectos internos e de aspectos externos à organização.

A fim de assegurar maior consistência e confiabilidade ao trabalho, são apresentadas no Quadro 8 as principais fontes de evidências, de acordo com os códigos mostrados na base de

dados do estudo de caso disponível no Apêndice 2, consideradas para as principais afirmações e interpretações desse tópico:

**Quadro 8 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações do tópico uso dos SCG**

Afirmação/Interpretação	Evidências		
	Documentos	Entrevistas	Observações
O uso dos SCG como sistemas de crenças, por meio do seu impacto no clima estratégico da organização, afeta a origem da formação da estratégia, influenciando as ideias e as iniciativas assumidas pelos gestores.	1.5.04; 1.5.05	2.2.02	
O uso dos SCG como sistemas de crenças influenciam não só a formação da estratégia organizacional, como também os demais tipos de uso dos SCG.	1.5.04; 1.5.05	2.2.03	
Os orçamentos e os controles não financeiros são utilizados de maneira diagnóstica e interativa.	1.4.1.01; 1.4.1.02; 1.4.1.03; 1.4.1.04; 1.4.3.05; 1.4.3.06	2.2.13; 2.2.11; 2.2.02; 2.2.04; 2.2.01; 2.2.06; 2.2.15; 2.2.14	3.02; 3.05
Controles diagnósticos e controles interativos apresentam ênfase nos aspectos internos à organização.	1.4.1.02; 1.4.1.03; 1.4.1.04; 1.4.2.01; 1.4.2.02; 1.4.2.03; 1.4.2.04; 1.4.3.05; 1.4.3.06; 1.4.4.04	2.1.03; 2.2.04	3.02; 3.05

### 5.3 Estratégia organizacional

Essa seção tem como objetivo apresentar e analisar as principais características da formação da estratégia organizacional, a fim de permitir uma adequada compreensão da utilização dos SCG nesse processo.

A organização revisa seu planejamento estratégico a cada cinco anos. O processo inicia-se com a consulta a membros representantes dos principais *stakeholders*, tais como: funcionários administrativos, professores, gestores e alunos. Após isso, são definidos os objetivos de longo prazo da organização, organizados visualmente em um mapa estratégico que facilita a comunicação dos objetivos de longo prazo definidos.

O planejamento operacional é realizado anualmente, buscando alinhar as ações de curto prazo aos objetivos de longo prazo definidos no planejamento estratégico. Nesse processo, são definidos objetivos organizacionais de curto prazo e realizado seu desdobramento em objetivos de unidades organizacionais e em metas individuais para os funcionários. Dessa

maneira, fecha-se o ciclo de formação da estratégia deliberada, compreendendo horizonte de longo e curto prazo e os níveis organizacional, de unidade organizacional e individual.

De acordo com pesquisa de campo realizada, a estratégia, também, é formada por meio da reunião de diretoria que recebe informações das diversas unidades organizacionais e de diferentes dimensões de desempenho, analisando-as e direcionando novas ações, não contempladas anteriormente no planejamento estratégico e operacional. Constatou-se que os principais SCG utilizados, nesse processo, são os orçamentos e os controles não financeiros relacionados à qualidade do ensino. Igualmente, há evidências de que controles informais relacionados à atuação direta dos gestores com suas equipes contribuem com a formação da estratégia.

Ressalte-se que não foram identificados mecanismos que estimulem de forma coordenada a aprendizagem organizacional. Em outras palavras, a aprendizagem organizacional ocorre, porém, a geração de informações *bottom-up* não é definida e coordenada a fim de assegurar eficiência ao processo de aprendizagem organizacional. Essa constatação é evidenciada nas seguintes citações provenientes das entrevistas semiestruturadas:

[...] “a diretoria estimula a geração de ideias e mudanças *bottom-up*, porém, isto não tem ocorrido na frequência desejada.”

[...] “não vejo estímulo na organização para que as pessoas pensem em alternativas quando as coisas não estão indo para o rumo certo.”

[...] “há diversos mecanismos para coletar ideias: pesquisas de satisfação, reunião com o presidente, apresentação do orçamento, reunião dos gerentes. Contudo, há um longo caminho a ser percorrido para que as ideias se tornem ações concretas.”

[...] “as pessoas têm liberdade e vivem tendo ideias, a organização é aberta para isto, só que de uma forma desorganizada.”

Dessa maneira, constatou-se que a organização em estudo tem um processo claramente definido para a formação da estratégia, promovendo o alinhamento entre objetivos de longo e curto prazo, bem como entre objetivos organizacionais, de unidades organizacionais e individuais. Além disso, observou-se que a discussão de incertezas estratégicas se concentra na diretoria, com ausência de esforços coordenados para a geração *bottom-up* da estratégia.

A fim de assegurar maior consistência e confiabilidade ao trabalho, são apresentadas, no Quadro 9, as principais fontes de evidências, de acordo com os códigos mostrados na base de dados do estudo de caso disponível no Apêndice 2, consideradas para as principais afirmações e interpretações desse tópico:

**Quadro 9 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações do tópico estratégia organizacional**

Afirmação/Interpretação	Evidências		
	Documentos	Entrevistas	Observações
A organização revisa seu planejamento estratégico a cada cinco anos, desdobrando-o anualmente em planejamento operacional (nos níveis organizacional, de unidade organizacional, e de indivíduo).	1.2.01; 1.2.02; 1.2.03; 1.2.04; 1.2.05; 1.2.06; 1.2.07; 1.2.08; 1.2.09	2.1.01; 2.1.05; 2.2.13; 2.2.11; 2.2.02; 2.2.04; 2.2.01; 2.2.06; 2.2.15; 2.2.14	
Há uma maior interação entre níveis hierárquicos com o uso dos SCG, incentivado pela reunião de diretoria.		2.2.02	3.02; 3.06

#### 5.4 Sistemas de controle gerencial e estratégia organizacional

Uma vez analisados os aspectos relevantes da dimensão desenho dos SCG, dimensão uso dos SCG e da estratégia organizacional, busca-se, nessa seção, responder e discutir a questão de pesquisa: Como o desenho e o uso dos sistemas de controle gerencial contribuem para a formação e implementação da estratégia organizacional?

Por meio da pesquisa de campo, identificaram-se as seguintes principais contribuições dos SCG para a formação e implementação da estratégia organizacional: (i) direcionar a formação da estratégia organizacional; (ii) comunicar diretrizes, propósitos e prioridades; (iii) definir limites de atuação da organização e de seus membros; (iv) monitorar a realização de planos e (v) estimular a aprendizagem organizacional.

Os SCG direcionam a formação da estratégia organizacional por meio da organização do fluxo de informações que subsidiam o processo de deliberação das diretrizes organizacionais de curto e longo prazo. Isso é representado pelos controles de planejamento que estabelecem prazos para o compartilhamento de informações, buscam identificar a avaliação e anseios dos participantes relevantes e, também, promover o engajamento dos gestores no processo de

formação da estratégia. Além disso, os controles culturais, declarações de visão e missão, não são meras formalidades, mas podem exercer papel fundamental na formação da estratégia organizacional, influenciando as ideias e as iniciativas assumidas pelos gestores.

Uma vez definidas as diretrizes, propósitos e prioridades da organização, são necessários mecanismos que as comuniquem e estimulem a participação e comprometimento dos funcionários dos diversos níveis organizacionais. Em um primeiro nível, essa transmissão é feita de forma direta pelos SCG da estrutura de governança, como a reunião de comunicação e a reunião com o presidente e, em um segundo nível, pela atuação dos gestores na interação com seus subordinados. Pode-se afirmar, ainda, que controles cibernéticos, como o controle de metas e os orçamentos, contribuem com a comunicação das diretrizes da organização ao apresentarem os objetivos de longo e curto prazo em termos financeiros e não financeiros, assim como a evolução na busca de sua realização.

O papel dos SCG na definição de limites à organização é apresentado em dois níveis. Em um primeiro nível, controles culturais e de planejamento definem as atividades e mercados de atuação da organização. Em um segundo nível, há definição de limites ao comportamento dos indivíduos que participam da organização. Nessa categoria, atuam os controles administrativos, como políticas e procedimentos de gestão de pessoas, os controles culturais relacionados a valores e os controles cibernéticos, como a avaliação de desempenho individual.

A função de monitorar o alcance de planos talvez seja uma das funções mais reconhecidas dos SCG. Trata-se de mensurar e avaliar a evolução da organização ou de unidades organizacionais, na realização de planos predefinidos. Essa função é exercida, de forma geral, pelos controles cibernéticos, a saber, os orçamentos, os controles financeiros, os controles não financeiros e os controles híbridos.

O estímulo à aprendizagem organizacional ocorre por meio do uso interativo e do uso diagnóstico dos SCG, influenciados pelo tipo de estrutura organizacional adotado. O uso diagnóstico estimula a aprendizagem organizacional à medida que mensura um determinado desempenho, compara-o com padrões definidos e aponta desvios. Esses desvios apontados estimulam a investigação de relacionamentos causais e a definição de ações corretivas, que

podem promover a aprendizagem organizacional. O uso interativo, por caracterizar-se com foco nas incertezas estratégicas, estimulando o debate de dados, premissas e planos, apresenta um vínculo direto com a aprendizagem organizacional. A estrutura organizacional, por sua vez, influencia a aprendizagem organizacional ao estabelecer os padrões hierárquicos e de prestação de contas, que podem implicar um menor ou maior favorecimento de um ambiente que estimule a aprendizagem organizacional

A contribuição dos SCG que parece ser relevante para o processo de formação e implementação da estratégia organizacional é o estímulo à aprendizagem organizacional. A aprendizagem organizacional está relacionada à capacidade de adaptação da organização ao seu ambiente, portanto, está relacionada tanto com a formação quanto com a implementação da estratégia organizacional. A aprendizagem organizacional beneficia a implementação da estratégia ao promover a avaliação da execução das atividades organizacionais e sua alteração, a fim de atingir os objetivos organizacionais definidos. Já sua relação com a formação da estratégia organizacional, deve-se à possibilidade de promover mudanças nas estratégias definidas e teorias em uso na organização, ou seja, de promover mudanças de paradigmas. Kloot (1997, p. 69) reforça essa posição ao afirmar que os SCG afetam a compreensão do significado das mudanças no ambiente, de como e quais soluções podem ser geradas, e a percepção da necessidade de partir de velhas estruturas e paradigmas em direção a novas estruturas e paradigmas.

Nesse sentido, a aprendizagem de circuito simples está mais diretamente relacionada à implementação da estratégia, enquanto a aprendizagem de circuito duplo à sua formação. A principal conexão com o presente trabalho está em identificar características dos SCG (em suas dimensões desenho e uso) que influenciem a aprendizagem organizacional. Em um contexto organizacional cada vez mais competitivo em termos de clientes e recursos, essa compreensão tem crescente relevância na gestão das organizações, permitindo um alinhamento mais adequado entre os SCG e a busca da realização dos objetivos organizacionais.

As evidências sugerem, ainda, que as seguintes características das dimensões desenho e uso dos SCG prejudicam o estímulo à aprendizagem organizacional e, conseqüentemente, a formação e implementação da estratégia organizacional: (i) o desconhecimento ou invalidação



dos critérios de mensuração pelos gestores; (ii) a fraca conexão entre controles cibernéticos e controles de planejamento; (iii) a ausência de uma visão integrada dos resultados apontados pelos diferentes SCG; (iv) a falta de articulação dos SCG com informações tipo *feed-forward* com outros SCG e (v) o uso interativo com foco exclusivo em aspectos internos à organização. Isso destaca a relevância de investigar e compreender conjuntamente a dimensão desenho e uso dos SCG, bem como suas características relevantes, a fim de promover uma maior efetividades dos SCG na formação e implementação da estratégia organizacional.

Ao contribuir com o planejamento e controle do desempenho organizacional, tem sido claro o foco central dos SCG como mecanismos para implementação da estratégia organizacional (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2007; SIMONS, 2000). Todavia, como ressaltado anteriormente, os SCG, também, contribuem para a formação da estratégia organizacional ao estimular o debate de premissas e incertezas e promover a adaptação da organização ao seu ambiente. Isso reforça, mais uma vez, a relevância de uma abordagem abrangente dos SCG, permitindo identificar e explorar de maneira mais adequada sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional.

A fim de assegurar maior consistência e confiabilidade ao trabalho, são apresentadas no Quadro 10, a seguir, as principais fontes de evidências, de acordo com os códigos exibidos na base de dados do estudo de caso disponível no Apêndice 2, consideradas para as principais afirmações e interpretações desse tópico:

**Quadro 10 - Triangulação das fontes de evidências das afirmações e interpretações do tópico SCG e estratégia organizacional**

Afirmação/Interpretação	Evidências		
	Documentos	Entrevistas	Observações
Os SCG direcionam a formação da estratégia organizacional por meio da organização do fluxo de informações que subsidiam o processo de deliberação das diretrizes organizacionais de curto e longo prazo.	1.2.04	2.2.09; 2.2.02; 2.2.15; 2.2.01	3.02; 3.03; 3.04; 3.06
Os SCG comunicam diretrizes, propósitos e prioridades.	1.4.1.01; 1.4.1.02; 1.4.1.03; 1.4.1.04; 1.4.4.01; 1.4.4.02; 1.4.4.03; 1.4.4.04	2.2.01; 2.2.02	3.01; 3.07
Os SCG atuam na definição de limites à organização.	1.1.02	2.2.09; 2.2.02; 2.2.15; 2.2.01; 2.2.05	3.06
Os SCG mensuram e avaliam a evolução da organização, ou de unidades organizacionais, na realização de planos pré-definidos.	1.4.1.01; 1.4.1.02; 1.4.1.03; 1.4.1.04; 1.4.3.05; 1.4.3.06	2.2.02; 2.2.15; 2.2.01; 2.2.03; 2.2.08; 2.2.14	3.02; 3.06
O estímulo à aprendizagem organizacional ocorre por meio do uso interativo e do uso diagnóstico dos SCG, assim como pelo tipo de estrutura organizacional adotado.	1.4.1.01; 1.4.1.02; 1.4.1.03; 1.4.1.04; 1.4.3.05; 1.4.3.06; 1.3.1.01	2.2.02; 2.2.03; 2.2.08; 2.2.12	3.02; 3.06



## 6 CONCLUSÕES

As organizações utilizam SCG a fim de assegurar a realização de seus objetivos. O presente trabalho buscou identificar como os SCG contribuem para a formação e implementação da estratégia organizacional. Para tanto, realizou-se um estudo de caso em uma instituição de ensino superior brasileira, analisando a dimensão desenho dos SCG, com aplicação da tipologia de Malmi e Brown (2008), e a dimensão uso dos SCG, com aplicação do modelo teórico *Levers of Control* de Simons (1995, 2000). Ao contrário de outros estudos que adotaram uma abordagem reducionista em relação aos SCG considerados na análise, este trabalho buscou analisar o pacote de SCG presente na organização em estudo.

Investigaram-se as dimensões desenho e uso dos SCG, considerando documentos, entrevistas não estruturadas, entrevistas semiestruturadas e observação como principais fontes de dados. Adotou-se a análise dos dados baseada nas proposições do estudo como estratégia geral de análise do estudo de caso, buscando destacar as características relevantes da dimensão desenho dos SCG, da dimensão uso dos SCG e da estratégia organizacional e, dessa forma, responder à questão de pesquisa proposta.

A seguir, são apresentadas as considerações finais sobre a Proposição 1, Proposição 2 e questão de pesquisa, assim como outras características relevantes destacadas das dimensões desenho e uso dos SCG.

### **Proposição 1: Há interdependência entre os componentes da dimensão desenho dos SCG.**

Confirmou-se a interdependência entre os componentes da dimensão desenho dos SCG. Pode-se analisar a dimensão desenho dos SCG como um processo em que: (i) os controles culturais estabelecem valores e propósitos gerais para a organização; (ii) os controles de planejamento definem os objetivos e planos de ação de curto e longo prazo; (iii) os controles administrativos atribuem responsabilidades e direcionam a utilização dos recursos organizacionais para a adequação às diretrizes do planejamento estratégico e operacional e (iv) os controles cibernéticos mensuram os resultados alcançados, estimulando a correção de

desvios e a aprendizagem organizacional. Essa interdependência sugere a adequação de uma abordagem mais integrada dos SCG, procurando analisá-los como um pacote de controles gerenciais e não como mecanismos atuando isoladamente nas organizações. Esse tipo de abordagem pode favorecer uma maior consistência interna dos componentes do pacote de SCG, bem como estabelecer uma conexão mais forte entre formação e implementação da estratégia organizacional.

**Proposição 2: O uso dos SCG como sistema de crenças, restritivo, diagnóstico e interativo influenciam a formação e implementação da estratégia organizacional.**

Os resultados da pesquisa confirmaram a influência do uso dos SCG como sistema de crenças, restritivo, diagnóstico e interativo na formação e implementação da estratégia organizacional. O uso dos SCG como sistema de crenças influencia a formação da estratégia organizacional ao direcionar a busca de novas oportunidades e a implementação da estratégia organizacional ao direcionar, de forma geral, o comportamento dos indivíduos. O uso restritivo dos SCG estabelece restrições aos direcionamentos do uso como sistema de crenças. O uso diagnóstico dos SCG influencia a formação da estratégia organizacional ao estimular a aprendizagem organizacional de circuito simples e a implementação da estratégia organizacional ao comunicar e mensurar o nível desejado de desempenho. Já o uso interativo dos SCG influencia a formação da estratégia organizacional ao estimular a aprendizagem organizacional de circuito duplo e a implementação da estratégia organizacional ao comunicar e mensurar o nível desejado de desempenho. Entende-se que uma melhor compreensão do papel de cada um dos diferentes tipos de uso dos SCG pode favorecer a maior efetividade do pacote de SCG.

**Questão de pesquisa: Como o desenho e o uso dos sistemas de controle gerencial contribuem para a formação e implementação da estratégia organizacional?**

Concluiu-se que as principais contribuições dos SCG para a formação e implementação da estratégia organizacional são: (i) direcionar a formação da estratégia organizacional; (ii) comunicar diretrizes, propósitos e prioridades; (iii) definir limites de atuação da organização e

de seus membros; (iv) monitorar a realização de planos e (v) estimular a aprendizagem organizacional.

A aprendizagem organizacional foi a principal contribuição identificada dos SCG para a formação e implementação da estratégia organizacional, dada a possibilidade de estimular a implementação e, ao mesmo tempo, a formação da estratégia organizacional por meio do estímulo à reflexão e ao debate de premissas, dados e planos, favorecendo a mudança de paradigmas e inovação. Os controles cibernéticos concentram-se em estimular a aprendizagem de circuito simples, ao promover a avaliação e alteração da execução das atividades organizacionais, relacionando-se mais diretamente à implementação da estratégia organizacional. Já os controles interativos concentram-se em estimular a aprendizagem de circuito duplo, ao promover mudanças nas estratégias definidas e teorias em uso na organização, relacionando-se mais diretamente com a formação da estratégia organizacional.

Todavia, verificou-se que as seguintes características das dimensões desenho e uso dos SCG prejudicam o estímulo à aprendizagem organizacional e, conseqüentemente, a formação e implementação da estratégia organizacional: (i) o desconhecimento ou invalidação dos critérios de mensuração pelos gestores; (ii) a fraca conexão entre controles cibernéticos e controles de planejamento; (iii) a ausência de uma visão integrada dos resultados apontados pelos diferentes SCG; (iv) a falta de articulação dos SCG com informações tipo *feed-forward* com outros SCG e (v) o uso interativo com foco exclusivo em aspectos internos à organização. Entende-se que a compreensão e a consideração dessas características na configuração e uso dos SCG podem assegurar maior efetividade de sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional.

## **6.1 Limitações e sugestões para futuras pesquisas**

Vale ressaltar como limitação das conclusões desta pesquisa a impossibilidade de generalização estatística dos resultados, por tratar-se de um estudo de caso. Além disso, apesar de buscar uma abordagem abrangente e integrada dos SCG, não foram considerados controles relacionados à remuneração e recompensa e controles informais, por restrição

definida na autorização do estudo de caso pela organização e delimitação do escopo da pesquisa, respectivamente.

Destaque-se, ainda, a oportunidade de pesquisas futuras em explorar os determinantes da contribuição dos SCG para a aprendizagem organizacional de circuito simples e, sobretudo, a aprendizagem organizacional de circuito duplo. A adaptação a circunstâncias provenientes de aspectos internos ou externos e a capacidade de gerar mudanças de paradigmas e inovação são competências essenciais às organizações contemporâneas.

Outra oportunidade de pesquisa consiste em incluir os controles informais no escopo do pacote de SCG a serem explorados, buscando uma melhor compreensão de seu relacionamento com a estratégia organizacional, bem como do relacionamento entre controles formais e informais. Essa é uma oportunidade desafiadora dada a complexidade e dificuldade de operacionalizar os controles informais, todavia, pode permitir uma visão ainda mais abrangente da contribuição dos SCG para a organização e, mais especificamente, para a formação e implementação da estratégia organizacional.

## **6.2 Contribuições da pesquisa**

Considera-se como uma das principais contribuições do presente trabalho o destaque da adequação de uma visão mais abrangente dos SCG, analisando-os como um pacote de controles gerenciais a serviço da organização. Esse tipo de abordagem pode permitir a melhoria da consistência interna dos componentes desse pacote, bem como estabelecer uma conexão mais forte entre a formação e a implementação da estratégia organizacional.

Outra principal contribuição é o destaque de características das dimensões desenho e uso dos SCG que influenciam o estímulo à aprendizagem organizacional, provendo informações relevantes para a configuração e o uso dos SCG. Ressalte-se a crescente importância de conseguir aprimorar a competência aprendizagem organizacional no contexto das organizações contemporâneas, as quais enfrentam cenários cada vez mais dinâmicos e repletos de incertezas.

Assim, espera-se que os resultados deste trabalho contribuam para o desenvolvimento da literatura sobre controles gerenciais ao: (i) apontar justificativas da adequação de uma visão mais abrangente dos SCG; (ii) destacar características relevantes das dimensões desenho e uso dos SCG; (iii) explorar a influência dos SCG na formação e implementação da estratégia organizacional e (iv) estimular a realização de outros estudos sobre o tema no país.

Também, espera-se contribuir para a maior efetividade dos SCG nas organizações ao: (i) promover uma visão mais abrangente e integrada dos SCG e, com isso, a melhoria da consistência interna dos componentes do pacote de SCG; (ii) auxiliar os gestores a alcançarem uma melhor compreensão da influência dos SCG na formação e implementação da estratégia organizacional e (iii) prover informações relevantes para a configuração e o uso de SCG.





## 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 processes on strategic choice*. **Contemporary Accounting Resesarch**, v. 13, p. 569–581, 1996.

ABERNETHY, M.A.; LILLIS, A.M. *The impact of manufacturing flexibility on management control- system design*. **Accounting Organizations and Society**, v. 20, p. 241-258, 1995a.

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. *In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007. São Paulo. Anais... São Paulo: EAC/FEA/USP, 2007.*

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. *The structuration of legitimate performance measures and management: day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain*. **Management Accounting Research**, v. 13(2), p. 1–21, 2002.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. *Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restaurant chain*. **Contemporary Accounting Research**, v. 21(2), p. 271– 301, 2004.

ANTHONY, R. *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Harvard Business Press, 1965.

\_\_\_\_\_; GOVINDARAJAN, V. *Management control systems*. 8th ed.. Chicago: Irwin, 2007.  
ARGYRIS, C.; SCHÖN, D. A. *Organizational learning II: theory, method, and practice*. Addison-Wesley, 1996.

BARNEY, J. *Gaining and sustaining competitive advantage*. Upper Saddle River: Prentice-Hall. 2007.

BERRY, A. J.; OTLEY, D. T. Case-based research in accounting. *In: HUMPHREY, C.; LEE, B. The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Elsevier, Amsterdam, The Netherlands, p. 231-255, 2004.

BISBE, J.; OTLEY, D. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, p. 709-737, 2004.

BRASIL. **Lei nº 11.196**, de 21/11/2005, Brasília, DF.

BRUINING, H.; BONNET, M.; WRIGHT, M. *Management control systems and strategy change in buyouts*. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 155-177, 2004.

CHAKRAVARTHY, B. S., WHITE, R. *Strategy process: forming, implementing and changing strategies*. In: PETTIGREW, A., THOMAS, H., WHITTINGTON, R. **Handbook of strategy & management**, Sage, London, Great Britain, p. 182–205, 2002.

CHAPMAN, C. S. *Accountants in Organisational Networks*. **Accounting, Organizations and Society**, 23(8), p. 737–66, 1998.

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, 2-3, p.127-168, 2003.

COLLIER, P. M. *Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting*. **Management Accounting Research**, v. 16, p. 321-339, 2005.

COLLINS, J. C.; PORRAS, J.I. Building your company's vision. **Harvard Business Review**, v. 74, p. 65-77, 1996

COVALESKI, M.A.; EVANS III, J. H.; LUFT, J. L.; SHIELDS, M.D. *Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration*. **Journal of Management Research**, v. 15, 2003

DAVID, Fred R. **Strategic Management: concepts & cases**. 8<sup>th</sup> edition. New Jersey: Prentice-hall, 2001,

DAVILA, T. *An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development*. **Accounting Organizations and Society**, 25, p. 383-409, 2000.

\_\_\_\_\_; WOUTERS, M. *Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 587, 2005.

DENT, J. *Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, p. 447-464, 1990.

EISENHARDT, K. M. *Building theories from case study research*. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.

FAEMS, D.; JANSSENS, M. MADHOK, A. *Toward an integrative perspective on alliance governance: connecting contract design, trust dynamics, and contract application.* **Academy of Management Journal**, v. 51, n. 6, p. 1053-1078, 2008.

FERREIRA, A.; OTLEY, D.. *The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis.* **Social Science Research Network.** [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4682984](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4682984), 2005.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. *Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems.* **Social Science Research Network** <http://ssrn.com/abstract=896228>, 2006.

FISCHER, J. G. *Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions.* **Behavioral Research in Accounting**, v. 10 (Supplement), p. 47-57, 1998.

FLAMHOLTZ, E. *Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical and empirical perspectives.* **Accounting, Organizations and Society** v. 8 (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 (1), p. 35-50, 1985.

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

GHEMAWAT, P. *Competition and Business Strategy in Historical Perspective.* **Business History Review**, v.76, n.1, p.37-74, 2002.

GOVINDARAJAN, V. A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. **Academy of Management Journal**, v. 31, p. 828-853, 1988.

GOVINDARAJAN, V.; GUPTA, A. K. *Linking control systems to business unit strategy: impact on performance.* **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, p. 51-56, 1985.

GRANT, R. M. *Contemporary strategy analysis.* 6 ed.. Malden, MA: Blackwell Publishing, 2008.

HENRI, J. F. *Management control systems and strategy: a resource-based perspective.* **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 529-558, 2006.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The execution premium*. Harvard Business School Publishing Corp., 2008.

KLOOT, L. *Organizational learning and management control systems: responding to environmental change*. **Management Accounting Research**, v. 8, p. 47-73, 1997.

KOBER, R.; NG, J.; PAUL, B. J. *The interrelationship between management control mechanisms and strategy*. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 425-452, 2007.

LANGFIELD-SMITH, K. *Management control systems and strategy: a critical review*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22 (2), p. 207–232, 1997.

\_\_\_\_\_; MERCHANT, K. A. *A review of quantitative research in management control systems and strategy*. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A.G.; SHIELDS, M. D. (Eds.), **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2. Elsevier, Amsterdam, The Netherlands, p. 753–783, 2007.

MACIARELLO, J; KIRBY, C. *Management control systems – using adaptive systems to attain control*. New Jersey: Prentice Hall, 1994.

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.

MARGINSON, D. E. W. *Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization*. **Strategic Management Journal**, v. 23, n.11, p.1019-1031, 2002.

MERCHANT, K.A.; OTLEY, D.T. *A review of the literature on control and accountability*. In: CHAPMAN, C.S., HOPWOOD, A.G., SHIELDS, M.D. (Eds.), **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2. Elsevier, Amsterdam, The Netherlands, p. 785–802, 2007.

MERCHANT, K.; VAN DER STEDE, W. A. *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. 2nd ed. Prentice Hall, Pearson Education Limited, 2007.

MINTZBERG, H. *Patterns in strategy formation*. **Management Science**; v. 24, p. 934-948, 1978.

\_\_\_\_\_. *Crafting strategy*. **Harvard Business Review**, p. 66-75, 1987.

\_\_\_\_\_; LAMPEL, J. *Reflecting on the strategy process*. **Sloan Management Review**, v.40, n.3, p.21-30. 1999.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. **O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados**. Porto Alegre: Bookman, 4. ed., 2006.

MITCHELL, F.; REID G. C. *Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research*. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 385-390, 2000.

NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. *How top management teams use management accounting systems to implement strategy*. **Journal of Management Accounting Research**, v. 18, p. 21-53, 2006.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. *Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p. 735-756, 2007.

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

\_\_\_\_\_. *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, p. 231-244, 1980.

\_\_\_\_\_. *Issues in accountability and control: some observations from a field study of colliery accountability in the British Coal Corporation*. **Management Accounting Research** v.1, p. 101-123, 1990.

\_\_\_\_\_. *Performance management: a framework for management control systems research*. **Management Accounting Research**, v.10, p. 363–382, 1999.

OYADOMARI, J. C. T. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)**. 2008. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

RYAN, R.; SCAPENS, R.W.; THEOBALD, M., **Research method & methodology in finance & accounting**. 2nd ed. London: Thomson, 2002.

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, p. 324-343, 2008.

SENGE, R. **Quinta disciplina: arte e prática da organização de aprendizagem**. São Paulo: Best Seller, 2009.

SIMONS, R. *How new top managers use control systems as levers of control*. **Strategic Management Journal**, v. 15 (3), p. 169, 1994.

\_\_\_\_\_. *Levers of control, how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1995.

\_\_\_\_\_. *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. New Jersey: Prentice Hall, 2000.

TANI, T. *Interactive control in target cost management*. **Management Accounting Research**, v.6, p. 399-414, 1995.

THOMPSON, A. A.; STRICKLAND, A. J. *Crafting and implementing strategy: what every manager should know*. Chicago: Irwin, 1995.

TUOMELA T-S. *The Interplay of Different Levers of Control: a Case Study of Introducing a New Performance Management System*. **Management of Accounting Research**, v. 16, p. 290-320, 2005.

WIDENER, Sally K. *An empirical analysis of the levers of control framework*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p. 757-788, 2007.

YIN, Robert K. *Case study research: design and methods*. 4th ed. Beverly Hills, California: SAGE, 2009.

ZAN, A. **Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional**. 2006. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

## APÊNDICES

Apêndice 1 – Roteiro para entrevistas semiestruturadas.

Apêndice 2 – Base de dados do estudo de caso.





## APÊNDICE 1 - ROTEIRO PARA ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

### DEFINIÇÃO

- **Controle gerencial:** mecanismo ou procedimento utilizado pelos gestores para manter ou alterar padrões das atividades organizacionais.

### ENTREVISTADO

1. Desde quando exerce o cargo atual?

Nível de análise: indivíduo.

Objetivo: identificar tempo de experiência no atual cargo e, conseqüentemente, em relação aos controles gerenciais que utiliza atualmente.

Outras fontes de evidência: documentos públicos, documentos internos.

2. Já exerceu outro cargo na organização? Qual? Quando?

Nível de análise: indivíduo.

Objetivo: identificar outras experiências na organização.

Outras fontes de evidência: documentos públicos, documentos internos.

### SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL E ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL

3. Quais são os principais objetivos organizacionais? Como são definidos? Quais são os principais planos para atingir estes objetivos? Como são definidos? Quais os controles utilizados?

Nível de análise: organização.

Objetivo: identificar elementos relevantes da formação da estratégia organizacional, bem como os controles gerenciais utilizados.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.

4. Quais são os principais objetivos de sua área? Como são definidos? Quais são os principais planos para atingir estes objetivos? Como são definidos? Quais os controles utilizados?

Nível de análise: unidade organizacional.

Objetivo: identificar elementos relevantes da formação da estratégia organizacional, bem como os controles gerenciais utilizados.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.

5. Quais as principais atividades controladas? Como? Quais os controles utilizados? Quais as características destes controles? Há uma visão integrada ao se utilizar estes controles gerenciais? Ocorrem mudanças decorrentes da utilização destes controles? Exemplos? O ciclo “mensuração-apontar desvio-tomar decisão” é completo?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar o padrão de controle organizacional (processos, atividades, ciclos).

Outras fontes de evidência: documentos públicos, documentos internos, observação.

6. Como são implementados os objetivos e planos? Quais os controles utilizados?

Nível de análise: organização e unidade organizacional.

Objetivo: identificar elementos relevantes da implementação da estratégia organizacional, bem como validar respostas do bloco 2 “sistemas de controle gerencial”.

Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.

7. Quais são as principais áreas fornecedoras de informações?

Nível de análise: unidade organizacional.

Objetivo: identificar relações da área do respondente com outras áreas organizacionais.

Outras fontes de evidência: documentos públicos, documentos internos.

8. **Quais são as principais áreas usuárias de informações?**  
Nível de análise: unidade organizacional.  
Objetivo: identificar relações da área do respondente com outras áreas organizacionais.  
Outras fontes de evidência: documentos públicos, documentos internos.
9. **Como são transmitidos os valores organizacionais? Quais os controles utilizados?**  
Nível de análise: organização e unidade organizacional.  
Objetivo: identificar controles utilizados como sistema de crenças.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.
10. **Como são transmitidos os propósitos gerais da organização? Quais os controles utilizados?**  
Nível de análise: organização e unidade organizacional.  
Objetivo: identificar controles utilizados como sistema de crenças.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.
11. **Como são estabelecidos os limites de atuação da organização (atividades, mercados, riscos)? Quais os controles utilizados?**  
Nível de análise: organização.  
Objetivo: identificar controles utilizados como sistema restritivo.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.
12. **Como são estabelecidos os limites para guiar o comportamento dos indivíduos na organização? Quais os controles utilizados?**  
Nível de análise: organização e unidade organizacional.  
Objetivo: identificar controles utilizados como sistema restritivo.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.
13. **Como é monitorada a realização de planos e metas? Quais os controles utilizados?**  
Nível de análise: organização e unidade organizacional.  
Objetivo: identificar controles utilizados como sistema diagnóstico.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.
14. **Como é recompensada a realização de planos e metas? Quais os controles utilizados?**  
Nível de análise: organização e unidade organizacional.  
Objetivo: identificar controles utilizados como sistema diagnóstico.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.
15. **Como é estimulada a aprendizagem organizacional e a emergência de novas ideias? Quais os controles utilizados?**  
Nível de análise: organização e unidade organizacional.  
Objetivo: identificar controles utilizados como sistema interativo.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.
16. **Quais são os controles gerenciais mais utilizados em reuniões e discussões entre superiores, subordinados e pares (debate de dados, premissas, planos de ação)? Como são utilizados?**  
Nível de análise: organização e unidade organizacional.  
Objetivo: identificar controles utilizados como sistema interativo.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.
17. **Há alinhamento entre as diversas unidades organizacionais (os esforços são na mesma direção)? Como é estimulado/garantido este alinhamento?**  
Nível de análise: organização.  
Objetivo: identificar grau de alinhamento entre as unidades organizacionais.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.
18. **Como a organização cria valor para a sociedade? Como sua área contribui com este processo?**  
Nível de análise: organização e unidade organizacional.  
Objetivo: identificar elementos relevantes da estratégia organizacional.  
Outras fontes de evidência: documentos internos, observação, pessoas-chave.

## APÊNDICE 2 - BASE DE DADOS DO ESTUDO DE CASO

<b>CÓDIGO</b>	<b>EVIDÊNCIA</b>	<b>TIPO DE ARQUIVO</b>
<b>1</b>	<b>DOCUMENTOS</b>	
1.1	Controles culturais	
1.1.01	Declaração de valores e princípios	Adobe Acrobat Document
1.1.02	Folheto institucional - Visão e Missão	Adobe Acrobat Document
1.2	Controles de planejamento	
1.2.01	Mapa estratégico	Desenho do Microsoft Office Visio
1.2.02	Mapa estratégico	Adobe Acrobat Document
1.2.03	Mapa estratégico	Adobe Acrobat Document
1.2.04	Cronograma - Planejamento operacional	Planilha do Microsof Office Excel
1.2.05	Planejamento operacional - alinhamento com gestores	Documento do Microsoft Office Word
1.2.06	Formulário metas de área	Planilha do Microsof Office Excel
1.2.07	Orientações metas	Documento do Microsoft Office Word
1.2.08	Formulário metas área e funcionários	Documento do Microsoft Office Word
1.2.09	Processo planej. estratégico, operacional e orçamentos	Adobe Acrobat Document
1.3	Controles administrativos	
1.3.1	Estrutura organizacional	
1.3.1.01	Organograma	Documento do Microsoft Office Word
1.3.2	Estrutura de governança	
1.3.2.01	Reunião do conselho	Apresentação do Microsoft Office PowerPoint
1.3.2.02	Conselho - Definições	Documento do Microsoft Office Word
1.3.2.03	Comissão de Avaliação - Definições	Documento do Microsoft Office Word
1.3.2.04	Comitê de avaliação - Definições	Documento do Microsoft Office Word
1.3.2.05	Diretoria - Definições	Documento do Microsoft Office Word
1.3.3	Políticas e procedimentos	
1.3.3.01	Orientações Aval. Desempenho	Adobe Acrobat Document
1.3.3.02	Orientações - Processo planejamento	Adobe Acrobat Document
1.3.3.03	Política utilização recursos para pesquisa	Adobe Acrobat Document
1.3.3.04	Política de viagens	Adobe Acrobat Document
1.3.3.05	Política de gestão da aprendizagem	Adobe Acrobat Document
1.3.3.06	Política de recrutamento e seleção	Adobe Acrobat Document
1.3.3.07	Diretrizes de relacionamentos	Adobe Acrobat Document

1.4	Controles cibernéticos	
1.4.1	Orçamentos	
1.4.1.01	Cronograma geral - elaboração orçamento	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.1.02	Controle orçamentário - área 5	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.1.03	Controle orçamentário - área 27	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.1.04	Controle orçamentário - área 12	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.2	Financeiros	
1.4.2.01	Custeio	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.2.02	DRE	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.2.03	Relatório fluxo de caixa	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.2.04	Relatório inadimplência	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.3	Não financeiros	
1.4.3.01	Pesquisa satisfação alunos	Apresentação do Microsoft Office PowerPoint
1.4.3.02	Pesquisa satisfação funcionários	Apresentação do Microsoft Office PowerPoint
1.4.3.03	Orientações - Avaliação desempenho	Adobe Acrobat Document
1.4.3.04	Controle produção acadêmica	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.3.05	Controle de entrada e retenção de alunos	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.3.06	Avaliação processos de ensino-aprendizagem	Documento do Microsoft Office Word
1.4.4	Híbridos	
1.4.4.01	Controle de metas - geral 1	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.4.02	Controle de metas - geral 2	Adobe Acrobat Document
1.4.4.03	Controle de metas - geral 3	Planilha do Microsof Office Excel
1.4.4.04	Controle de metas - geral 4	Planilha do Microsof Office Excel
1.5	Documentos gerais	
1.5.01	Relatório da administração 2004	Adobe Acrobat Document
1.5.02	Relatório da administração 2005	Adobe Acrobat Document
1.5.03	Relatório da administração 2006	Adobe Acrobat Document
1.5.04	Relatório da administração 2007	Adobe Acrobat Document
1.5.05	Relatório da administração 2008	Adobe Acrobat Document
1.5.06	Histórico da organização	Documento do Microsoft Office Word
1.5.07	Definição das funções da área 2	Documento do Microsoft Office Word
1.5.08	Resumo avaliação interna	Adobe Acrobat Document

<b>2 ENTREVISTAS</b>		
<b>2.1 Não estruturadas</b>		
2.1.01	Apresentação projeto para pessoa-chave	Documento do Microsoft Office Word
2.1.02	Apresentação projeto para staff	Documento do Microsoft Office Word
2.1.03	Entrevista com gestor área 27	Documento do Microsoft Office Word
2.1.04	Entrevista com gestora área 2	Documento do Microsoft Office Word
2.1.05	Validação "Análise Resultados" com pessoa-chave 1	Documento do Microsoft Office Word
2.1.06	Validação "Análise Resultados" com pessoa-chave 2	Documento do Microsoft Office Word
<b>2.2 Semiestruturadas</b>		
2.2.01	Entrevista gestor área staff	Som Wave
2.2.01	Entrevista gestor área staff	Documento do Microsoft Office Word
2.2.02	Entrevista gestor diretoria acadêmica 3	Som Wave
2.2.02	Entrevista gestor diretoria acadêmica 3	Documento do Microsoft Office Word
2.2.03	Entrevista gestor área 2	Som Wave
2.2.03	Entrevista gestor área 2	Documento do Microsoft Office Word
2.2.04	Entrevista gestor área 5	Som Wave
2.2.04	Entrevista gestor área 5	Documento do Microsoft Office Word
2.2.05	Entrevista gestor área 12	Som Wave
2.2.05	Entrevista gestor área 12	Documento do Microsoft Office Word
2.2.06	Entrevista gestor área 28	Som Wave
2.2.06	Entrevista gestor área 28	Documento do Microsoft Office Word
2.2.07	Entrevista gestor área 11	Som Wave
2.2.07	Entrevista gestor área 11	Documento do Microsoft Office Word
2.2.08	Entrevista gestor área 4	Som Wave
2.2.08	Entrevista gestor área 4	Documento do Microsoft Office Word
2.2.09	Entrevista gestor diretoria administrativa 1	Som Wave
2.2.09	Entrevista gestor diretoria administrativa 1	Documento do Microsoft Office Word
2.2.10	Entrevista gestor área 27	Som Wave
2.2.10	Entrevista gestor área 27	Documento do Microsoft Office Word
2.2.11	Entrevista gestor área 9	Som Wave
2.2.11	Entrevista gestor área 9	Documento do Microsoft Office Word
2.2.12	Entrevista gestor área 22	Som Wave
2.2.12	Entrevista gestor área 22	Documento do Microsoft Office Word
2.2.13	Entrevista gestor área 25	Som Wave
2.2.13	Entrevista gestor área 25	Documento do Microsoft Office Word
2.2.14	Entrevista gestor área 15	Som Wave
2.2.14	Entrevista gestor área 15	Documento do Microsoft Office Word
2.2.15	Entrevista gestor diretoria acadêmica 4	Som Wave
2.2.15	Entrevista gestor diretoria acadêmica 4	Documento do Microsoft Office Word
2.2.16	Entrevista gestor área 14	Som Wave
2.2.16	Entrevista gestor área 14	Documento do Microsoft Office Word
<b>3 OBSERVAÇÃO</b>		
3.01	Reunião de comunicação	Documento do Microsoft Office Word
3.02	Reunião diretoria	Documento do Microsoft Office Word
3.03	Reunião elaboração orçamento área 11	Documento do Microsoft Office Word
3.04	Reunião elaboração orçamento área 9	Documento do Microsoft Office Word
3.05	Reunião elaboração orçamento área 21 e 22	Documento do Microsoft Office Word
3.06	Reunião diretoria	Documento do Microsoft Office Word
3.07	Reunião com presidente	Documento do Microsoft Office Word