

# **Sistema de Controle de Desempenho como um Pacote: Um estudo em empresas Nacionais da Região Sul**

**Cristian Bau Dal Magro** (FURB) - crisbau@unochapeco.edu.br

**Marcello CHRISTIANO GORLA** (FURB) - gorlacontabil@yahoo.com.br

**Carlos Eduardo Facin Lavarda** (FURB) - clavarda@furb.br

## **Resumo:**

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

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

**Área temática:** *Abordagens contemporâneas de custos*

## **Sistema de Controle de Desempenho como um Pacote: Um estudo em empresas Nacionais da Região Sul**

### **Resumo**

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

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

**Área Temática:** Abordagens contemporâneas de custos

### **1 INTRODUÇÃO**

O sistema de controle de desempenho é um instrumento de gestão que oferece mecanismos para o controle e a geração de informações destinadas a tomada das decisões. Em simultâneo, organizações tem utilizado de diferentes práticas de controle que visam melhorar a eficiência e eficácia organizacional (SANDELIN, 2008). A visão de pacote do sistema de controle de desempenho (SCD) não é obtida através das funções de um único elemento, é preciso uma análise conjunta. O SCD fornece informações que por vezes são isoladas e individualizadas, mas, para que haja uma avaliação abrangente é necessário o uso de uma abordagem do sistema como um pacote (MALMI; BROWN, 2008).

Esta visão é empregada porque em grande parte das organizações, há uma série de sistemas de controle que estão sendo utilizados para objetivos distintos (SIMONS, 1995; LANGFIELD-SMITH, 1997; CHENHALL, 2003), e suas práticas tem sido analisadas individualmente (OTLEY; BERRY 1980; FISCHER, 1995; CHENHALL, 2003). Este reducionismo tem sido criticado (GRABNER; MOERS 2013). Em contraste, a visão do SCD como um pacote é composto pelo conjunto de sistemas e ou de um conjunto de práticas independentes que abordam problemas de controle não relacionados (GRABNER; MOERS, 2013).

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

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

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

A motivação para uma perspectiva holística sobre o sistema de controle de desempenho é decorrente de resultados conflitantes. Os componentes do SCD têm sido abordados de forma isolada e pouco abrangente (MERCHANT; OTLEY, 2007; FERREIRA; OTLEY, 2009; OTLEY, 1999). O estudo justifica-se pela incipiência em estudos que analisaram a extensão e utilização do SCD. Estudos que buscaram verificar uma abordagem mais alargada das ligações e interações do sistema de controle de desempenho, deixaram algumas lacunas.

Otley (1999) não considerou explicitamente o papel da visão e da missão para compreensão da natureza do sistema (FERREIRA, 2002). A estrutura não enfatiza as maneiras pelas quais a informação contábil e de controle são usadas pelas organizações (SIMONS, 1995). Além disso, as interconexões entre diferentes partes do sistema de controle de desempenho não são explicitamente abordadas (MALMI; GRANULUND, 2005; STRINGER, 2007).

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 Abordagem de pacote para o sistema de controle de desempenho

Muitos pesquisadores têm criticado as perspectivas do SCD que limitam as funções para abordagens que sejam apenas econômicas (MALMI; BROWN, 2008), pelo fato de que o SCD é afetado pelos fatores contingentes de seu meio ambiente, como assuntos políticos, sociais e econômicos.

Desta forma, devido às limitações das perspectivas convencionais do SCD, existem várias tentativas para alargar o âmbito dos sistemas de controle e humanizar suas funções (MERCHANT, 1985; SIMONS, 1995; OTLEY, 1999; FERREIRA; OTLEY, 2009; MALMI; BROWN, 2008). As pesquisas sobre sistemas de controle têm sido concentradas em aspectos específicos, com oposição a adoção de uma abordagem mais abrangente e integrada (CHENHALL, 2003; MALMI; BROWN, 2008).

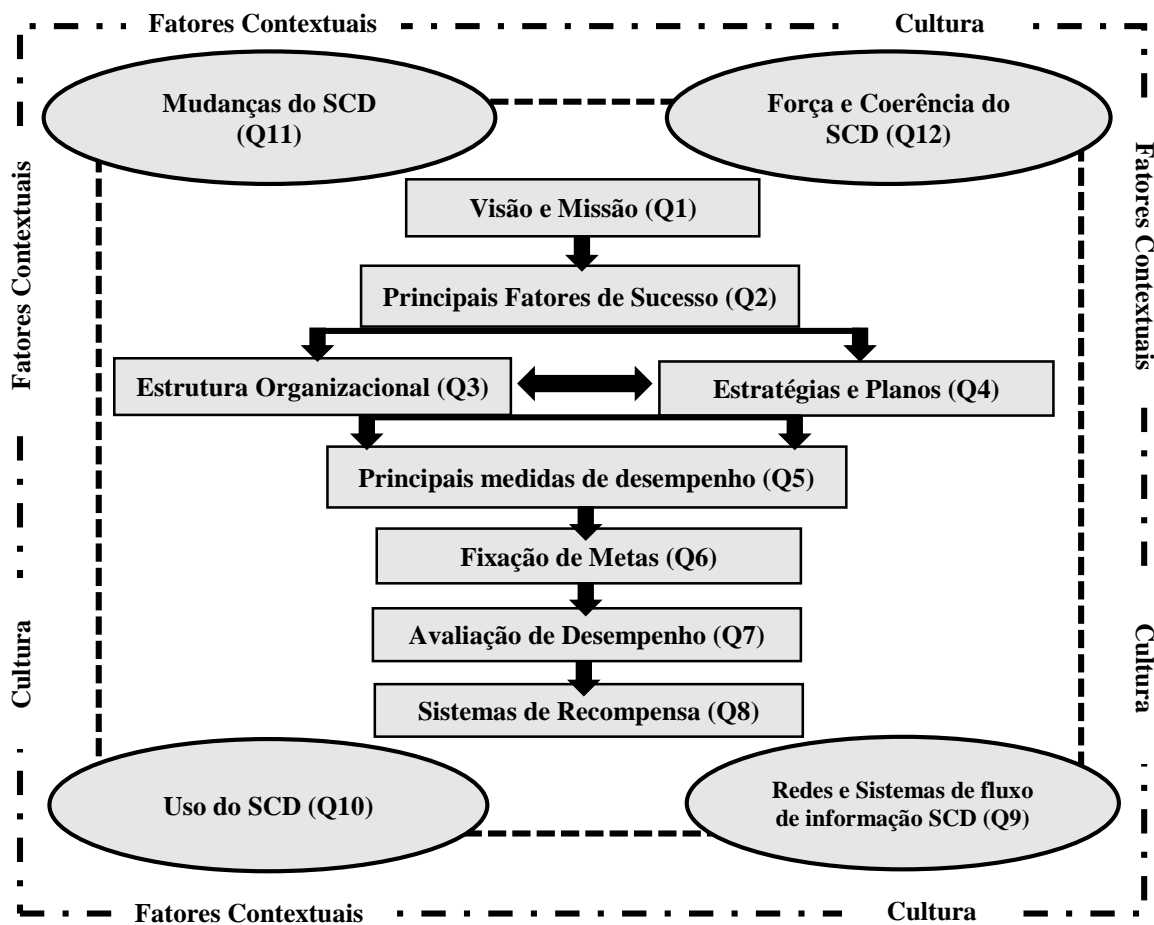
Desta forma, a pesquisa é beneficiada com um quadro que fornece uma visão ampla dos aspectos-chave de um sistema de controle de gestão (FERREIRA; OTLEY, 2009). O SCD foi utilizado para capturar uma abordagem holística para a gestão e controle do desempenho organizacional. O termo SCD é percebido por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

Ferreira e Otley (2009) menciona que o quadro de pacote é visto como uma evolução para os mecanismos formais e informais, processos, sistemas e redes usados pelas organizações para transmitir os objetivo e metas e auxiliar o processo estratégico e gerenciamento contínuo por meio da análise, planejamento, medição, controle e gerir amplamente o desempenho para apoiar e facilitar a aprendizagem e mudança organizacional. Considerando a ampla aceitação da necessidade de adaptar uma abordagem mais abrangente para o estudo do SCD (Chenhall, 2003), tem-se a proposta de visão abrangente desenvolvida por Ferreira e Otley (2009).

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

Otley e Berry (1980) mencionam que o objetivo organizacional é um requisito fundamental para o controle do desempenho. A orientação para a direção organizacional deve perseguir as declarações de visão e missão (FERREIRA; OTLEY, 2009). A “visão e missão” (Q1) são questões centrais que devem ser consideradas ao iniciar uma análise holística do SCD. De acordo com El-Namaki (1992) a visão é parte do processo de definição da direção organizacional, enquanto uma declaração de missão deve ser socialmente aceitável, e tem como

objetivo identificar os requisitos para atrair e manter os acionistas, funcionários e clientes (CHENHALL, 2003), ambas são parte integrante dos sistemas de crenças (SIMONS, 1995).



Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley (2009).

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

O foco da questão **“visão e missão” (Q1)** é obter informações sobre como os valores e propósitos da organização são estabelecidos e comunicados, para influenciar o comportamento dos participantes. Por fim, a observação de uma visão e missão bem definida é relevante para entender como o SCD pode funcionar na prática. Embora a organização possa ter claro qual é a sua missão e visão, isso pode não estar articulado em declarações explícitas (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Em seguida, a abordagem holística do SCD demonstra que é necessário abordar os **“principais fatores de sucesso” (Q2)** relacionados a atividades, atributos, competências e capacidades em determinado ponto do tempo (SOUZA DE VASCONCELLOS E SÁ; HAMBRICK, 1989; THOMPSON JR.; STRICKLAND III, 2003). Esses fatores precisam ser alcançados para que a organização continue alinhada a visão (ROCKART, 1979). A identificação e o acompanhamento dos fatores críticos para o sucesso são essenciais para o cumprimento dos objetivos estratégicos (RANGONE, 1997). Os principais fatores de sucesso são uma codificação da visão e missão em termos concretos e em um prazo compactado, reconhecendo que as medidas devem ser comunicadas (FERREIRA; OTLEY, 2009).

O fator da **“estrutura organizacional” (Q3)** é utilizado para estabelecer formalmente as funções e tarefas que precisam ser desempenhadas pelos atores organizacionais (CHENHALL, 2003), capacitando os indivíduos a agir dentro de uma esfera de

responsabilidade. De acordo com Johnson et al. (2005) a estrutura organizacional determina as responsabilidades, obrigações e define as atividades e funções específicas que precisam receber maior atenção. Estes acordos podem influenciar a eficiência e motivação dos indivíduos, as redes e sistemas de fluxo de informação e a moldar o futuro (CHENHALL, 2003). As decisões de estrutura estão ligadas aos fatores de sucesso, bem como a tomada de decisões estratégicas. Assim, para que a identificação dos fatores de sucesso seja adequada, exige-se que a organização avalie a adequação de sua estrutura organizacional (FERREIRA; OTLEY, 2009).

O foco da questão que envolve **“estratégias e planos” (Q4)** é relacionada as ações que a administração identificou como necessárias para melhorar o desempenho. Assim, existem organizações que possuem objetivos claros, expressos através de declarações de visão e missão e com fatores de sucesso identificados de forma apropriada, mas, não há o estabelecimento de ações para o alcance de tais objetivos (FERREIRA; OTLEY, 2009). A falta de direção é um dos problemas chave da prática de controle e a falta de comunicação das estratégias e planos para os membros da organização pode resultar em incompreensão de como as ações individuais contribuem para a estratégia global (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

As **“principais medidas de desempenho” (Q5)** são medidas financeiras ou não financeiras usadas em diferentes níveis para avaliar o sucesso na consecução dos objetivos, fatores de sucesso, estratégias e planos, satisfazendo as expectativas dos diferentes *stakeholders* (FERREIRA; OTLEY, 2009). Esse aspecto busca compreender se as medidas de desempenho são derivadas dos objetivos, fatores de sucesso, estratégias e planos, na medida em que a identificação de medidas de desempenho é parte do processo de implementação estratégica (JOHNSON ET AL. 2005).

A **“fixação de metas” (Q6)** é um aspecto crítico da gestão de desempenho e reflete a tensão universal entre o que é desejado e o que é pensado para viabilizar determinadas metas em relação aos aspectos de desempenho organizacional (OTLEY, 1999). O fator de **“avaliação de desempenho” (Q7)** representa uma conexão fundamental para as atividades de controle. A avaliação de desempenho pode ser objetiva e subjetiva, ou recair sobre os dois extremos (GIBBS ET AL. 2004). A questão retrata exclusivamente à avaliação de desempenho da pessoa, de vários grupos de indivíduos e da organização (FERREIRA; OTLEY, 2009).

O **“sistema de recompensa” (Q8)** é normalmente resultado das avaliações de desempenho e está relacionado com os processos e as estruturas de prestação de contas (MERCHANT; OTLEY, 2007; FERREIRA; OTLEY, 2009.) e de governança corporativa (FERREIRA; OTLEY, 2009). A relação entre recompensa, motivação e desempenho é complexa e os sistemas de recompensa são usados para motivar os indivíduos ao alcance dos objetivos organizacionais (HOPWOOD, 1972).

As **“redes e sistemas de fluxo de informação” (Q9)** são mecanismos de capacitação do sistema e caracterizados como agentes de ligação (OTLEY, 1999). As redes e sistemas de fluxo de informação buscam observar a diferença entre o *feedback* (informações utilizadas para permitir a realização de ações e adaptações corretivas) e *feed-forward* (informação usada para habilitar a organização a aprender com sua experiência, gerar novas ideias e recriar estratégias e planos) (FERREIRA; OTLEY, 2009). O *Feedback* e o *feed-forward* são onipresentes nas organizações contemporâneas e estão diretamente relacionados com as noções de circuito único e duplo de aprendizagem (ARGYRIS; SCHON, 1978; OTLEY, 1999).

A próxima abordagem do SCD trata sobre os aspectos de **“uso do sistema de controle de desempenho (SCD)” (Q10)**. Ferreira (2002) menciona que o uso de informações de controle pode ser mais significativo do que o desenho formal do sistema de controle (SIMONS, 1995). Broadbent e Laughlin (2007) comentam que o uso do SCD transacional e relacional pode proporcionar uma dimensão adicional ao nível organizacional. Os usos transacionais e relacionais são extremos que representam construções ideais que não necessariamente se

traduzem perfeitamente na prática, mas são analiticamente distintas na medida em que representam os domínios de elementos culturais (BROADBENT; LAUGHLIN, 2007).

Em relação a **“mudanças do SCD” (Q11)**, Ferreira e Otley (2009) argumenta que a mudança e sua dinâmica devem ser incluídas na verificação holística do SCD. O SCD necessita de mudanças constantes com a finalidade de sustentar sua relevância e utilidade. A ideia de mudança do SCD se aplica a infraestrutura de design e a forma como a informação é utilizada para a gestão de desempenho. A questão chama atenção para os antecedentes e consequências das mudanças no SCD, não levando em consideração os problemas relacionados ao processo (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; BURNS; SCAPENS, 2000). É importante considerar o escopo da mudança estratégica no ambiente cada vez mais competitivo enfrentado pelas organizações contemporâneas. As estratégias são componentes centrais de um SCD (FERREIRA; OTLEY, 2009) e Chenhall (2003) reconhece que é limitada a compreensão de como o SCD está envolvido na mudança estratégica.

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

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

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

Foram encontrados estudos anteriores que abordaram o sistema de controle de desempenho pelo enfoque de pacote. O estudo de Simons (1995) propôs uma tipologia para o SCD com o objetivo de incorporar aspectos sociais em abordagens econômicas. O quadro foi elogiado por ser uma ferramenta útil para o controle estratégico, orçamentário, para medição do desempenho e para o desenvolvimento de produtos. Por outro lado, foi criticado pelas suas limitações de não conceituar as diferentes técnicas do sistema de controle de desempenho, tais como, controle de processos e administrativos.

Otley (1999) desenvolveu um modelo abrangente para compreensão do SCD e identificou cinco áreas chaves, que foram: a) principais objetivos organizacionais, o processo e os métodos para alcançar tais objetivos; b) o processo utilizado para estabelecer as estratégias; c) identificação dos objetivos de desempenho; d) o planejamento de um sistema de recompensa, e; e) a identificação do processo e as informações para monitorar o desempenho organizacional. Concluiu que os três mecanismos podem proporcionar um melhor entendimento sobre toda as operações organizacionais.

Herath (2007) buscou oferecer uma melhor compreensão sobre os controles de gestão, sugerindo que o quadro de sistema de controle de desempenho é mais abrangente, e pode ser chamado de pacote de controle. Os componentes de estrutura e estratégia organizacional, cultural organizacional, sistemas de informação, e pacotes de controle foram utilizados para orientar o estudo de campo. Os resultados sugerem que o quadro não fornece a devida atenção ao papel das definições sociais sobre o projeto e uso do SCD.

Langfield-Smith (2008) estudou as fases intermediárias de uma aliança de colaboração com cinco parceiros na indústria de construção, examinando como as percepções de design do controle impactam na confiança e uso dos parceiros. O estudo concluiu que a percepção de boa vontade, competência e confiança dos gestores impactou na escolha da estrutura de aliança e os sistemas de controle.

Van der Meer-Kooistra e Scapens (2008) examinaram as relações laterais das organizações, a fim de desenvolver um quadro para concepção de mecanismos de controle. Argumentam que há uma necessidade de equilibrar a flexibilidade para lidar com a incerteza ambiental com firmeza, garantindo a eficiência e a padronização das operações. Concluíram que o pacote das práticas de controle, apoiado pelas estruturas sociais, técnicas, institucional e econômicas, permitem flexibilidade ao enfrentar a mudança em um contexto de incerteza.

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

No Brasil, Isidoro (2013) analisou como os SCG são desenhados e usados, e investigou a forma como impactam na estratégia de uma organização. Utilizou um estudo de caso, aplicado a uma empresa de grande porte do sul do Brasil e os achados mostraram a interrelação entre os componentes dos SCG, funcionando de fato como um pacote. De forma geral, os SCG são desenhados e usados para impactar na formação e execução da estratégia.

Por fim, Beuren e Teixeira (2014) averiguaram a estrutura e o funcionamento dos sistemas de controle gerencial para avaliação de desempenho. Os resultados indicam um nível geral dos SCG para avaliação de desempenho com média 3,62 na escala, inferior à concordância parcial nos quesitos apresentados. Foram apontados alguns pontos fracos no sistema, bem como a necessidade de melhorar o alinhamento entre a estratégia, o desempenho e o controle.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia da presente pesquisa é caracterizada quanto aos objetivos como exploratória. De acordo com Raupp e Beuren (2008) a pesquisa exploratória ocorre quando o pesquisador não possui conhecimento suficiente acerca da temática abordada. O procedimento da pesquisa é caracterizado como multicaso, realizado na Unidade Caso 1 e Unidade Caso 2. Trivinos (1987) diferencia o estudo de multicasos do estudo comparativo de casos, pois permite ao pesquisador a condição de estudar dois ou mais sujeitos ou organizações, sem, no entanto, atingir objetivos comparativos. A abordagem do problema é de cunho qualitativo. Raupp e Beuren (2003, p. 92) mencionam que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Os dados da pesquisa foram coletados por meio da entrevista semiestruturada, observação não participante e análise documental com o intuito de triangular informações oferecendo resultados mais satisfatórios. Assim, os pesquisadores procuraram triangular os dados durante todo o processo. Malmi e Brown (2008) comentam que a operacionalização do SCD como um pacote é um fenômeno complexo, necessitando de uma investigação aprofundada para a obtenção de informações úteis e confiáveis. Assim, a entrevista para coleta de grande conjunto de dados pode garantir a qualidade das informações para obtenção de resultados satisfatórios.

#### 3.1 Instrumentos de Pesquisa

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

Variáveis	Questões	Autores
Visão e Missão (Q1)	Qual é a visão e a missão da organização e como é levada ao conhecimento dos gestores e empregados? Que mecanismos, processos e redes são usados para transmitir propósitos e objetivos mais abrangentes da organização para seus membros?	Otley e Berry (1980); Simons (1995); Otley (1999); Chenhall (2003); Ferreira e Otley (2009).

<b>Fatores de Sucesso (Q2)</b>	Quais são os principais pré-requisitos (atividades, atributos, competências e capacidades) para o sucesso que se acredita ser fundamental para o futuro da organização e como eles são trazidos à atenção dos gestores e colaboradores?	Sousa de Vasconcellos e Sá e Hambrick (1989); Thompson e Strickland III (2003); Ferreira e Otley (2009).
<b>Estrutura Organizacional (Q3)</b>	Qual é a estrutura da organização (funções, tarefas, descentralização, centralização de autoridade, regras, procedimento) e qual o impacto que isso tem sobre a concepção e utilização de sistemas de controle de desempenho? Como isso influencia e como é influenciado pelo processo de gestão estratégica?	Chenhall (2003); Johnson et al., (2005); Ferreira e Otley (2009).
<b>Estratégias e Planos (Q4)</b>	Quais estratégias e planos que a organização tem adotado e quais são os processos e atividades necessários para garantir o sucesso? Como as estratégias e planos de adaptação são produzidas e comunicadas aos administradores e empregados?	Chenhall (2003); Langfield-Smith (1997); Simons (1987); Merchant e Van der Stede (2007); Ferreira e Otley (2009).
<b>Principais indicadores de Desempenho (Q5)</b>	Quais são os principais indicadores de desempenho da organização? Como os indicadores são especificados e comunicados e que papel exercem na avaliação de desempenho?	Simons (1995); Johnson et al. (2005); Ferreira e Otley (2009).
<b>Fixação de Metas (Q6)</b>	Qual o nível de desempenho que a organização precisa alcançar em cada um dos seus indicadores de desempenho ( <i>identificadas na questão anterior</i> ). O nível está adequada ou é desafiador?	Otley (1999); Fischer et al. (2003); Ferreira e Otley (2009).
<b>Avaliação de desempenho (Q7)</b>	Quais processos a organização utiliza para avaliação de desempenho individual, de grupo e organizacional? São avaliações de desempenho objetivas, subjetivas ou mistas, o qual a importância das informações e controles formais e informais nesses processos?	Hansen et al. (2003); Gibbs et al. (2004);
<b>Sistemas de Recompensa (Q8)</b>	Quais recompensas financeiras e ou não financeiras gerentes e outros funcionários ganham por atingir metas e outros aspectos avaliados no desempenho ou quais as penalidades sofrem ao não alcançá-los?	Simons (1995); Otley (1999); Merchant e Van der Stede (2007); Ferreira e Otley (2009).
<b>Redes e Sistemas de Fluxo de Informação (Q9)</b>	Quais as redes e sistemas de fluxo de informação a empresa utiliza para apoiar o funcionamento do Sistema de Controle de Desempenho?	Otley (1999); Ferreira e Otley (2009).
<b>Uso do Sistema de Controle de desempenho (Q10)</b>	Que tipo de uso é feito com a informação e os diversos mecanismos de controle em vigor? Como os controles e seus usos diferem entre os níveis hierárquicos?	Simons (1995); Otley (1999); Broadbent e Laughlin (2007); Ferreira e Otley (2009).
<b>Mudança do Sistema de Controle de desempenho (Q11)</b>	Como o Sistema de Controle de Desempenho é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e seu ambiente? As mudanças no projeto do Sistema de controle de desempenho são feitas de uma forma proativa ou reativa?	Burns e Scapens (2000); Baines e Langfield-Smith, (2003); Ferreira e Otley (2009).
<b>Força e Coerência (Q12)</b>	Qual a força e coerência das ligações entre os componentes do sistema de controle de desempenho e as formas em que são utilizados?	Abernethy e Brownell, (1999); Ferreira (2002); Chenhall (2003); Ferreira e Otley (2009).

Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley (2009).

Quadro 1 - Constructo e instrumento de pesquisa

### 3.2 Unidades caso

As duas empresas estudadas, a partir de agora nominadas Unidade 1 e Unidade 2, estão localizadas na região sul do Brasil, possuem filiais, franquias e são destaques em seus segmentos sendo sempre citadas pela liderança nas suas áreas. A Unidade 1 atua na área de distribuição e foi fundada há 28 anos, sendo que atualmente possui 33 unidades de negócios espalhadas em todos os estados do Brasil. A empresa trabalha com um portfólio muito consistente baseado em três pilares: Inovação, Necessidades do Mercado e Sustentabilidade; assim comercializa produtos de com alta tecnologia. A organização mantém um volume de importação expressivo e fortifica-se com parcerias nacionais e internacionais, sempre se reinventando estrategicamente.



O faturamento da Unidade 1 ultrapassa os 300 milhões de reais e em 2011/2012, segundo a Revista Exame PME, foi eleita uma das empresas que mais cresce no Brasil. Além da distribuição a empresa se atenta em oferecer uma prestação de serviços técnicos e manutenção abrangente e ainda adquiriu uma indústria, dentro do seu segmento, localizada no estado de SP.

Em relação a Unidade 2, trata-se de uma empresa com mais de um século e que apesar de ter nascido e manter-se industrial até os dias de hoje, decidiu caminhar para o varejo em 1993. Seu negócio é gestão de marcas, desenvolvimento de produtos e canais de distribuição do produto que é seu foco. A empresa produz e comercializa inúmeras linhas, pertencentes as suas cinco diferentes marcas. Desde 2006 possui ações ordinárias negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BM&FBovespa), foi eleita em 2009 pela Revista Exame a empresa do ano e, possui mais de 500 franquias espalhadas pelo país.

Em 2014, a Unidade 2 conquistou o prêmio da empresa com as melhores áreas de Recursos Humanos pela revista Gestão RH em evento na capital paulista, que anunciou "Os RH's Mais Admirados do Brasil". Além disso, venceu na categoria "loja virtual" o XV Prêmio Consumidor Moderno de Excelência em serviços ao cliente. No quesito faturamento a Unidade 2 ao final de 2013, chegou ao faturamento bruto de aproximadamente 1,7 bilhões de reais e um lucro consolidado no período de cerca de 320 milhões de reais.

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

### **3.3 Perfil dos Respondentes e Coleta de Dados**

Na Unidade 1 o entrevistado foi o CEO (Diretor Executivo), o qual atua na empresa há oito anos. O mesmo é do sexo masculino, tem 45 anos e possui a formação de Administrador com MBA em Gestão Avançada de Negócios. A entrevista foi realizada em 2 momentos, devido a impossibilidade de fazê-la pessoalmente, por motivo de viagem a negócios. Em um primeiro momento, foi enviado, por e-mail, a entrevista ao CEO para leitura, análise e verificação das dúvidas. Cerca de 2 dias, após o envio da entrevista, foi entrado novamente em contato e via Skype foram sanadas as dúvidas e efetuada a devida entrevista. Além disso, foi feita uma visita in loco para observar aspectos relacionados ao SCD e as determinantes das estratégias.

Na Unidade 2 o respondente da entrevista foi o Gerente de Controladoria, do sexo masculino, com 46 anos, o qual é formado em contabilidade sendo especialista e mestre em controladoria, e está à frente desse cargo a 7 na empresa. A coleta de dados foi feita através de entrevista pessoal na sede administrativa da empresa, a qual teve a duração de 1h 14 minutos e 48 segundos e, com a permissão do respondente, foi gravada.

Ao mesmo tempo, durante a entrevista na Unidade 2, os pesquisadores tiveram acesso e puderam observar documentos e manuais referentes aos sistemas de controle gerencial e de desempenho de colaboradores. Deste modo, foram descritos alguns aspectos importantes observados pelos pesquisadores nos documentos e manuais.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

O primeiro item do pacote do SCD apresentado aos respondentes de cada unidade foi a Visão e a Missão. Em relação a Unidade 1 o CEO deixou claro que não existe uma declaração oficial da Missão e Visão. Contudo, ele avalia que existem 3 pilares "estratégicos e pessoais, resultado sustentável e diferenciação, que são divulgados constantemente" (CEO - Unidade 1).

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

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

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

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

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

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

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

O *Controller* da Unidade 2 citou que as “estratégias e planos” são definidas anualmente e reavaliadas semanalmente em uma reunião na segunda-feira, em geral das 14 às 18h. A renovação contínua ou as “correções de rumo” ocorrem na frequência em que os resultados, e o mercado apontam e direcionam. As linhas hierárquicas superiores são envolvidas na elaboração e a elas cabem o repasse necessário do conhecimento das estratégias as outras linhas hierárquicas, através de documentos e ou workshops.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A última questão, aborda sobre a “mudança do sistema de controle de desempenho” como parte do pacote. Assim, o CEO da Unidade 1 afirmou que a alteração do sistema de Controle de desempenho, com a utilização do PDCA, em conjunto com o QV, é automática e as mudanças nos critérios, intervalos, premissas, pré-requisitos é flexível e rápida. Além disso, destaca que a empresa se posiciona de forma proativa em relação as mudanças: “Acredito que as mudanças no projeto do sistema de controle de desempenho são feitas de forma proativa e reativa, depende da situação” (CEO – Unidade 1).

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

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

força e coerência que os elementos que constituem os pacotes são utilizados no sistema de controle de desempenho.

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

Fonte: Elaborado pelos autores.

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

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

Por fim, o único aspecto abaixo da escala de 4 pontos quanto a força e coerência no sistema de controle de desempenho foi o elemento “redes e sistemas de fluxo de informação”, o qual foi avaliado com uma escala de 3 pontos pelo *Controller* da Unidade 2, onde afirma que esse aspecto ainda precisa ser melhorado. Segundo ele, a relação entre a força e coerência da existência dessas redes e fluxos de informação, e seu uso no sistema de avaliação de desempenho, irá melhorar na medida em que os registros necessários ainda em planilhas, fora do sistema, passarem a ser todos absorvidos e analisados pelo sistema específico de desempenho adquirido a aproximadamente dois anos. Este resultado confirma e evidência obtida pela entrevista da Unidade Caso 2 em que o fluxo de informações do sistema ainda não foi otimizado pela continuidade no uso de planilhas eletrônicas que por vezes não fornece informações em tempo hábil.

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

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

Os resultados indicam que de maneira geral, ambas as organizações, denominadas neste estudo como Unidades 1 e 2, através dos respondentes, descreveram, detalhadamente, como esses onze aspectos estão formulados e vem sendo utilizados para o controle de desempenho

organizacional. O resultado corrobora com a complementariedade dos aspectos do sistema de controle de desempenho como um pacote mencionados por Ferreira e Otley (2009).

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

Além disso, outra divergência é relativa a estrutura da organização, enquanto a Unidade 1 é mais descentralizadora e valoriza a pro atividade dos colaboradores, mesmo havendo regras não formalizadas, a Unidade 2, tem uma estrutura hierárquica bem definida e explanada, na qual cada colaborador é doutrinado desde sua entrada (semana inicial) através de palestras e *workshops*. As estratégias e planos ocupam um espaço importante na vida das organizações. A Unidade 1 transcreve seu planejamento através da ferramenta PDCA, e periodicamente realimenta o processo. Por outro lado, na Unidade 2 as estratégias são definidas anualmente e chegam a ser reavaliadas, semanalmente, em reuniões de segunda-feira, em geral das 14 às 18h.

Os achados evidenciam que as diferenças continuam nas demais questões, por exemplo, a Unidade 1 trabalha com um painel de indicadores, on-line, com as metas e índices de desempenho das unidades e de cada indivíduo, o qual possui métricas financeiras e não financeiras a serem buscadas por colaboradores e lojas. Neste sentido, a Unidade 2 tem os indicadores definidos anualmente, revisados semanalmente, e atribuem o papel de multiplicador da comunicação de metas e indicadores aos cargos gerenciais e diretivos. As redes de sistemas e fluxos de informação estão presentes na vida das duas organizações, no entanto, a Unidade 1 se mostra plenamente satisfeita com o funcionamento do modelo atual do fluxo de informação, enquanto a Unidade 2, luta por ajustes que tragam excelência na relação entre o sistema informacional e o controle de desempenho, aperfeiçoando o sistema como pacote.

Conclui-se que as organizações utilizam os mecanismos do SCD como um pacote, onde todos os elementos do modelo como visão e missão; fatores de sucesso; estrutura da organização; estratégias de planos; principais indicadores de desempenho; fixação de metas; avaliação de desempenho; sistemas de recompensa; redes e sistemas de fluxos de informação; uso do SCD; mudança do SCD, são utilizados com força e coerência, na medida em que a média geral de concordância da Unidade 1 foi 4,0 e da Unidade 2 chegou a uma média geral de 4,27. Apesar da diversidade encontrada em ambos casos, percebe-se a prevalência na ligação entre os elementos do SCD. Os resultados corroboram com a sugestão de alinhamento entre os componentes do sistema (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; FERREIRA; OTLYE, 2009).

Além disso, cada organização possui suas particularidades, objetivos e atitudes que levam a diferentes utilidades e desafios do sistema de controle de desempenho e suas respectivas métricas de medição. Os resultados do estudo corroboram com Beuren e Teixeira (2014). Contudo, notou-se que a pesquisa se diferencia ao apontar médias maiores de concordância e menos pontos fracos na utilização do pacote de SCD.

Para novos estudos, recomenda-se abranger empresas localizadas em outras regiões ou um número maior de amostra, com unidades de capital aberto e/ou empresas de um mesmo setor econômico, o que permitiria uma análise comparativa. Por fim, apesar das dificuldades no uso de uma abordagem quantitativa, seria fundamental para se apurarem maiores conclusões.

## REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, p. 189–204, 1999.

ARGYRIS, C.; SCHÖN, D. **Organizational Learning: A Theory of Action Perspective**. Addison Wesley, Reading, MA, 1978.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 675–698, 2003.

BEUREN, I. M.; TEIXEIRA, S. A. Avaliação dos Sistemas de Controle Gerencial em Instituição de Ensino Superior com o Performance Management and Control. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**, v. 11, n. 1, p. 169-192, 2014.

BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. Performance management systems: a conceptual model and analysis of the development and intensification of ‘new public management’ in the UK. In: APIRA Conference, Auckland, 2007. **Proceedings...**, 2007.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3–25, 2000.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 127–168, 2003.

EL-NAMAKI, M. S. S. Creating a corporate vision. **Long Range Planning**, v. 25, p. 25–29, 1992.

FERREIRA, A. **Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal**. PhD Thesis. Department of Accounting and Finance Lancaster University, 2002.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: Na extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, p. 263-282, 2009.

GIBBS, D. M.; MERCHANT, A. K.; VAN-DER-STEDE, A. W.; VARGUS, E. M. Determinants and effects of subjectivity in incentives. **The Accounting Review**, v. 79, p. 409, 2004.

GRABNER, I.; MOERS, F. Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. **Accounting, Organizations and Society**, v. 38, n. 6, p. 407-419, 2013.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 95, 2003.

HERATH, S., K. A framework for management control research. **Journal of Management Development**, v. 26, n. 9, p. 895-915, 2007.

HOPWOOD, A. G. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. **Journal of Accounting Research**, v. 10, p. 156–182, 1972.

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

LANGFIELD-SMITH, K. 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. 1. Elsevier, Oxford, UK, pp. 753–784, 2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

RANGONE, A. Linking organizational effectiveness, key success factors and performance measures: an analytical framework. **Management Accounting Research**, v. 8, p. 207–219, 1997.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 76-97, 2004.

ROCKART, J. F. Chief executives define their own data needs. **Harvard Business Review**, p. 81–93, 1979.

SANDELIN, M. Operation of management control practices as a package—A case study on control system variety in a growth firm context. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 324-343, 2008.

SIMONS, R. **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Harvard Business School Press, Boston, MA, 1995.

SOUSA DE VASCONCELLOS E SÁ, J. A.; HAMBRICK, D. C. Key success factors: test of a general theory in the mature industrial-product sector. **Strategic Management Journal**, v. 10, p. 367–382, 1989.

STRINGER, C. Empirical performance management research: observations from AOS and MAR. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 4, p. 92–114, 2007.

THOMPSON JR., A.; STRICKLAND III, A. J. **Strategic Management: Concepts and Cases**, 13th ed. McGraw-Hill Higher Education, New York, 2003.

VAN DER MEER-KOOISTRA, J.; SCAPENS, R. W. The governance of lateral relations: between and within organisations. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 365-384, 2008.