Análise dos trabalhos que usaram o modelo Levers of Control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007

José Carlos Tiomatsu Oyadomari (MACKENZIE) - oyadomari@mackenzie.br

Fábio Frezatti (FEA/USP) - frezatti@usp.br

Andson Braga de Aguiar (FEA/USP) - andsonbraga@yahoo.com.br

Ricardo Lopes Cardoso (Mackenzie) - ricardo.cardoso@mackenzie.br

Resumo:

O modelo teórico de Simons denominado Levers of Control é bastante estudado na literatura internacional, totalizando 16 trabalhos no período de 1995 a 2007 publicados nos principais periódicos de Contabilidade Gerencial e Estratégia. Apesar de vários estudos internacionais, estes têm produzidos resultados divergentes e também existem recomendações de que o construto Uso Interativo (uma das principais contribuições do modelo) tem sido mensurado de forma inadequada nos trabalhos. A relevância da dimensão Uso proposta por Simons é referendada por alguns autores como um modelo mais apropriado para estudar as características do Sistema de Controle Gerencial e o estudo desta dimensão pode contribuir para explicar as diferenças de desempenho das empresas. Este trabalho teve como objetivo analisar os estudos que utilizaram o modelo Levers of Control publicados no período de 1995 a 2007 com o propósito de identificar quais contribuições esses estudos podem trazer para a pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil? O trabalho tem como principais contribuições a análise do modelo teórico e a consolidação dos resultados empíricos acerca do construto e a sugestão para futuras pesquisas. Do ponto de vista metodológico o trabalho se caracteriza como uma análise bibliográfica com uma análise crítica dos resultados das pesquisas. Os resultados desta análise evidenciaram que as pesquisas internacionais não tiveram continuidade, e que as oportunidades para utilização do modelo em pesquisas brasileiras devem contribuir para a evolução das pesquisas anteriores. Como avanços são sugeridos que os estudos futuros considerem a inclusão de construtos oriundos de outros campos que estudam as organizações.

Palavras-chave: *Simons, Levers of Control, Uso Interativo*

Área temática: *Controladoria*

Análise dos trabalhos que usaram o modelo *Levers of Control* de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007

Resumo

O modelo teórico de Simons denominado *Levers of Control* é bastante estudado na literatura internacional, totalizando 16 trabalhos no período de 1995 a 2007 publicados nos principais periódicos de Contabilidade Gerencial e Estratégia. Apesar de vários estudos internacionais, estes têm produzidos resultados divergentes e também existem recomendações de que o construto Uso Interativo (uma das principais contribuições do modelo) tem sido mensurado de forma inadequada nos trabalhos. A relevância da dimensão Uso proposta por Simons é referendada por alguns autores como um modelo mais apropriado para estudar as características do Sistema de Controle Gerencial e o estudo desta dimensão pode contribuir para explicar as diferenças de desempenho das empresas. Este trabalho teve como objetivo analisar os estudos que utilizaram o modelo *Levers of Control* publicados no período de 1995 a 2007 com o propósito de identificar quais contribuições esses estudos podem trazer para a pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil? O trabalho tem como principais contribuições a análise do modelo teórico e a consolidação dos resultados empíricos acerca do construto e a sugestão para futuras pesquisas. Do ponto de vista metodológico o trabalho se caracteriza como uma análise bibliográfica com uma análise crítica dos resultados das pesquisas. Os resultados desta análise evidenciaram que as pesquisas internacionais não tiveram continuidade, e que as oportunidades para utilização do modelo em pesquisas brasileiras devem contribuir para a evolução das pesquisas anteriores. Como avanços são sugeridos que os estudos futuros considerem a inclusão de construtos oriundos de outros campos que estudam as organizações.

Palavras-chave: Simons, *Levers of Control*, Uso Interativo.

Área Temática: Contabilidade Gerencial.

1 Introdução

Estudos desenvolvidos sob a perspectiva da Teoria Institucional em sua vertente Nova Sociologia Institucional, tem mostrado que os artefatos de contabilidade gerencial utilizados pelas grandes empresas são os classificados como artefatos tradicionais (SOUZA et al., 2003; FREZATTI, 2006), com as empresas motivadas ao isomorfismo (DIMAGGIO e POWELL, 1983). Em uma visão pragmática a Contabilidade Gerencial busca utilizar os artefatos para melhorar o desempenho das empresas, e a busca por melhores desempenhos é a tônica de executivos e estudiosos da estratégia. Portanto, se os artefatos existentes são muito semelhantes entre as empresas, a adoção dos artefatos não poderia explicar os diferentes desempenhos das empresas, o que enseja a necessidade de estudar uma nova dimensão o Uso do Sistema de Controle Gerencial.

Simons (1995, 2000) é pioneiro em desenvolver uma tipologia para o uso do SCG, classificando-o em Uso Diagnóstico e Uso Interativo. Embora a dimensão Uso do Sistema de Controle Gerencial seja pouco estudada no Brasil (AGUIAR e FREZATTI, 2007), internacionalmente existem diversos trabalhos sobre esse construto. Ferreira e Otley (2006) referendam a tipologia proposta por Simons relativa ao uso do SCG, afirmando que este é um modelo mais adequado que o Estilo de Avaliação de Desempenho proposto por Hopwood (1972), já que abrange outras dimensões, além do orçamento.

O modelo teórico *Levers of Control* de Simons (2000) é composto por quatro tipos de sistemas, o Sistema de Crenças *Belief Systems*, o Sistema de Restrições *Boundary Systems*, os Sistemas de Controle Diagnóstico *Diagnostic Control Systems* e os Sistemas de Controle Interativo *Interactive Control System*. A construção desses quatro sistemas tem como pano de fundo o conceito de Tensões Dinâmicas originadas pelo uso do Sistema de Controle Gerencial, as quais ocorrem quando existem diferentes objetivos organizacionais que se contrapõem, como por exemplo, a necessidade de crescimento porém com risco monitorado, a necessidade de se alcançar objetivos de curto prazo, porém, sem sacrificar os objetivos de longo prazo. A proposta dos quatro sistemas é balancear essas tensões dinâmicas.

A relevância do trabalho de Simons está também na abordagem que caracterizou o Sistema de Controle Gerencial como influenciador da estratégia, complementando a abordagem tradicional de implementação da estratégia ao incorporar conceitos da Estratégia como Estratégia Emergente proposta por Mintzberg. Outras teorias foram trazidas por Simons em seu modelo teórico como Racionalidade Limitada de Herbert Simon e Aprendizagem de circuito simples e duplo de Argyris e Schön.

Todo o modelo teórico desenvolvido por Simons (1990, 1991, 1995, 2000) foi construído com base em estudos de casos, e motivou diversos pesquisadores a desenvolverem trabalhos empíricos para aferir a validade desse modelo. Isso pode ser visto pelo crescente número de estudos empíricos abordando, integralmente ou parcialmente, o modelo teórico *Levers of Control*, seja por meio de *survey* (ABERNETY e BROWNELL, 1999; HENRI, 2006; WIDENER, 2007, BISBE e OTLEY, 2004; FERREIRA e OTLEY, 2006, NARANJO-GIL e HARTMANN, 2006, 2007), ou estudos de caso (MARGINSON, 2002; BRUINING et al., 2004; COLLIER, 2005; TUOMELA, 2005; KOBER et al., 2007) e também enquanto construto teórico discutido sob uma abordagem metodológica (BISBE, BATISTA-FOGUET e CHENHALL, 2007).

Embora com diversos estudos, os resultados das pesquisas mostram-se divergentes. O estudo de Henri (2006) identificou que o uso interativo estimula as capacidades ou competências como aprendizagem organizacional, inovação, empreendedorismo e orientação para mercado, já Widener (2007) encontrou resultado contrário ao preconizado por Simons (1995), onde não encontrou evidências de relacionamento positivo entre uso interativo e aprendizagem organizacional. Também o estudo de Bisbe e Otley (2004) sobre inovação de produtos não comprovou associação entre maior uso interativo e maior inovação de produtos, já Ferreira e Otley (2006) encontraram que as técnicas tradicionais estão associadas ao uso diagnóstico e uso interativo. Os resultados de Widener (2007) e Henri (2006) também mostraram que o uso interativo e o uso diagnóstico não são excludentes, mas sim complementares, o que Simons não mencionou nos trabalhos. Uma das possíveis razões dos resultados divergentes pode ser a forma não adequada de como o construto *Levers of Control* é testado estatisticamente (BISBE et al. 2007).

Tendo como base a quantidade de estudos e a dissonância nos resultados, esse trabalho tem como **questão de pesquisa identificar quais contribuições os estudos que utilizaram o modelo teórico *Levers of Control* de Simons podem trazer para a pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil?** O trabalho tem como principais contribuições analisar o modelo teórico, identificar e consolidar os resultados empíricos acerca do construto e sugerir pesquisas que possam explorar o construto.

A metodologia utilizada é uma análise bibliográfica com discussão dos resultados das pesquisas.

Esse trabalho se inicia por esta seção, a seção 2 trata do referencial teórico de Simons, a seção 3 trata do desenvolvimento da pesquisa, por fim na seção 4 são feitas as considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

2 – Referencial Teórico *Levers of Control* Modelo Teórico de Simons

Na visão de Simons (1995) em seu modelo teórico *Levers of Control* existem quatro tipos de sistemas de controle, os Sistemas de Crenças *Belief Systems*, os Sistemas de Restrições *Boundary Systems*, os Sistemas de Controle Diagnóstico *Diagnostic Control Systems* e os Sistemas de Controle Interativo *Interactive Control Systems*. A construção desses quatro sistemas tem como pano de fundo o conceito de Tensões Dinâmicas geradas pelo uso do SCG, as quais ocorrem quando os gerentes tem que atingir objetivos organizacionais que podem ser conflitantes, mas que a organização deseja uma certa complementaridade e um balanceamento entre esses objetivos (HENRI, 2006). O propósito do SCG é gerenciar as tensões organizacionais, as quais são similares ao conceito de paradoxos ou dilemas, e são defendidas por alguns autores como importantes para garantir a efetividade organizacional, (QUIN, R.E, 1988 apud VAN DE VEN e ENGLEMAN, 2004). Assim a idéia que os quatro sistemas ajudem no balanceamento das tensões organizacionais, produzindo um adequado equilíbrio (SIMONS, 1995).

Simons (1995) argumenta que há uma atenção limitada dos executivos, ao afirmar que estes não tem o tempo necessário para dar atenção a todo o sistema de controle gerencial, ficando responsáveis por parte do SCG, sendo portanto necessário delegar parte do monitoramento do SCG aos subordinados (SIMONS, 1990). Por conta da falta de tempo, a alta direção cuida pessoalmente das variáveis mais críticas, as quais refletem as incertezas estratégicas, e que geram impacto na posição competitiva da empresa.

O quadro 1 resume os quatro tipos de sistema de controle proposto por Simons e reproduzido em uma obra que consolidou o construto (SIMONS, 2000).

Sistema de Controle	Propósito	Objeto de informação	Controle da Estratégia como
Sistemas de Crenças	Empreender e buscar expandir a atividade	Visão	Perspectiva
Sistema de Restrições	Prover limites para o campo de ação	Área estratégica de atuação	Posição Competitiva
Sistemas Diagnósticos de Controle	Coordenar e implementar as estratégias planejadas	Planos e metas	Plano
Sistemas Interativos de Controle	Estimular e guiar estratégias emergentes	Incertezas Estratégicas	Padrão de ações

Fonte: SIMONS, 2000, p.304

Quadro 1 – Escopo dos Sistemas de Controle – *Levers of Control*

2.1 - Sistema de Crenças – *Beliefs System*

“Um sistema de crenças é o conjunto explícito de definições organizacionais que a alta direção comunica formalmente e reforça sistematicamente para uniformizar valores, propósitos e direção para a organização” (SIMONS, 1995, p.34)

O exemplo dado por Simons (1995) é a declaração de Missão, Visão e Valores da empresa Johnson e Johnson e comumente divulgada pelas grandes empresas. Entretanto para que efetivamente funcionem como norteadores de comportamento organizacional. é importante que as atitudes praticadas sejam coerentes com as crenças divulgadas e as efetivamente praticadas e possam orientar as decisões nos casos omissos pelo código de ética.

2.2 - Sistema de Limites – *Boundary Systems*

Já o Sistema de Limites tem como propósito estabelecer limites para busca de oportunidades baseado em conceitos de riscos (SIMONS, 1995, p.39). O Sistema de Limites auxilia os gestores na medida em que delimita o campo de atuação estratégica da empresa, e

assim contribui para evitar a perda de tempo na busca de oportunidades que não são o foco da organização.

2.3 - Sistemas Diagnósticos de Controle – Diagnostic Control Systems

Para Simons (1995)

Sistemas de Controle Diagnóstico são os sistemas de informação formais que os gerentes usam para monitorar os resultados organizacionais e corrigir desvios em relação ao padrão definido de desempenho (1995, p.59)

O sistema de controle diagnóstico é o tradicional sistema de controle gerencial, o qual tem como propósito avaliar a implementação das estratégias planejadas (SIMONS, 2000). Como exemplo de um sistema de controle diagnóstico que ampliou o escopo até então monetário da contabilidade gerencial, Simons (1995) cita o modelo do *Balanced Scorecard* desenvolvido por Kaplan e Norton (1992). Os sistemas diagnósticos também são utilizados para implementar estratégias presentes e passadas, e para orientar a alta direção quando os resultados não estão de acordo com os planos (SIMONS, 1991) e também para permitir o gerenciamento por exceção (MERCHANT e VAN DER STEDE, 2007), desde que haja um orçamento para avaliação de desempenho.

Mas diversas críticas são feitas ao uso de medidas contábeis como indicadores de desempenho e como base para sistema de incentivos (SIMONS, 1995a). Há também o argumento de que num ambiente dinâmico as medidas contábeis principalmente as derivadas do processo orçamentário não podem servir como única base para avaliação de desempenho (OSTERLOH E FREY, 2002), já que poderia estimular comportamentos que beneficiam a avaliação de desempenho no presente, mas prejudicam o desempenho da organização no futuro. Esse argumento é construído sobre a idéia de que os números contábeis refletem o desempenho de curto prazo e geram uma orientação para curto prazo (MERCHANT, 1990; VAN DER STEDE, 2000), o que impediria o processo de empreendedorismo e inovação, já que os gestores se sentiriam prejudicados se tivessem que gastar mais do que os valores orçados mesmo que necessários, ou então poderiam constituir reservas orçamentárias para evitar avaliações negativas de desempenho.

2.4 - Sistemas de Controle Interativo – Interactive Control Systems

Simons (1991, p.52) afirma que

reconhecer que o mesmo sistema pode ser classificado como interativo em uma empresa e diagnóstico em outra empresa é importante para o entendimento dos resultados do seu trabalho.

O autor ilustra com o exemplo da elaboração do orçamento na Johnson & Johnson e em diversas outras empresas (19 empresas foram pesquisadas) onde o orçamento era utilizado de forma interativa, entretanto em outras empresas o orçamento era usado somente diagnosticamente, já que não era revisado durante o decorrer do ano e era monitorado por grupos de assistentes e reportados aos diretores somente por exceção. Simons (2000, p.142) exemplifica que o orçamento, o relatório de participação de mercado ou mesmo o *balanced scorecard* podem ser usados tanto diagnosticamente como interativamente. Quanto às características, Simons (1995, p.97, p.108-9) todos sistemas interativos de controle tem as seguintes características:

- a informação gerada por esse sistema é um importante e recorrente tema pela alta direção;
- demandam freqüente e regular atenção dos gerentes operacionais de todos os níveis da organização;
- os dados gerados por esse sistema são interpretados e discutidos em reuniões presenciais com os superiores, subordinados e pares;
- O sistema é um catalisador para desafio contínuo e debate sobre os dados, premissas e planos de ação
- fornecer informações sobre os efeitos das incertezas estratégicas sobre a estratégia da empresa (SIMONS, 1995, p.97,108-109).

Quanto ao aspecto de quem o utiliza, Simons (2000, p.216).define que os sistemas interativo de controle são os sistemas de informações formais que os gerentes usam para pessoalmente envolver-se nas decisões das atividades de seus subordinados.

2.5 - Incertezas Estratégicas

Sobre as incertezas estratégicas objeto do Uso Interativo, Simons (2000, p.215) qualifica que incertezas estratégicas são diferentes das variáveis críticas de desempenho. Estas últimas enumeradas em *balanced scorecards* ou outros sistemas diagnósticos de controle são calcadas nos planos e metas. Incertezas estratégicas são “*as ameaças e oportunidades emergentes que podem invalidar as premissas sobre as quais a estratégia corrente é baseada*” (SIMONS, 2000, p.215).

2.6 - Principais Diferenças entre os Uso Diagnóstico e Uso Interativo.

No quadro 2 busca-se resumir as principais diferenças entre os Sistemas Diagnósticos e Interativos.

Dimensão	Uso Diagnóstico	Uso Interativo
Quanto à atenção da alta direção	Pouca, delega para os subordinados	Muita, envolve-se pessoalmente
Quanto às estratégias	Estratégias planejadas	Estratégias Emergentes
Quanto ao resultado	Correção de desvios Aprendizado de Circuito Simples	Formulação de novos planos de ação Aprendizado de Circuito Duplo
Quanto ao escopo	Variáveis Críticas de Desempenho	Incertezas estratégicas
Quanto à frequência de interações com os subordinados	Diálogo esporádico Gestão por exceção	Diálogo contínuo Agenda recorrente
Quanto ao uso nas camadas organizacionais	Delegado ao “staff”	Múltiplos níveis gerenciais

Fonte: elaborado pelos autores com base em Simons (1995, 2000)

Quadro 2 - Principais Diferenças entre o Uso Diagnóstico e Uso Interativo

Consoante esse quadro o uso interativo e o uso diagnóstico não são excludentes, mas complementares (HENRI, 2006; WIDENER, 2007), embora seja esperado que em determinadas organizações o uso interativo tenha menor intensidade do que o uso diagnóstico em função de características contingenciais.

3 – Desenvolvimento da pesquisa. Análise dos estudos que utilizaram o referencial teórico de Simons

Analisou-se os trabalhos que utilizaram, mesmo que parcialmente, o modelo *Levers of Control* de Simons. Para isso fez-se uma busca, cujo término se deu em janeiro de 2008, nos três principais periódicos de Contabilidade Gerencial (*Accounting, Organizations and Society, Journal of Management Accounting Research, Management Accounting Research*), e também no principal periódico de Estratégia (*Strategic Management Journal*) com as seguintes palavras-chave: *levers of control, simons, interactive control, management control and strategy*. O método de análise utilizado foi ler primeiramente o resumo para confirmar se pelo menos partes do modelo foram abordadas, e em caso positivo os trabalhos foram lidos integralmente, porém, muitos trabalhos tinham outros objetivos concomitantes e nesses casos a conclusão relatada no presente trabalho limitou-se ao modelo LOC. A seguir são relacionados 16 trabalhos bem como uma análise dos resultados.

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

Tani estudou a gestão de custo meta sob a ótica da visão da engenharia simultânea. O trabalho analisou 109 empresas japonesas listadas na Bolsa de Tóquio e que utilizam o custo meta. No tocante ao construto controle interativo, os resultados mostraram que o controle interativo ocorre nos encontros de gerentes departamentais, quando estes discutem o planejamento de desenvolvimento de produtos e nas reuniões de análise de custos, sendo esses eventos essenciais para o compartilhamento de informações. Outro aspecto que validou a teoria do controle interativo foi a evidência de que para se adaptar às inovações tecnológicas e diferentes necessidades dos clientes, as organizações monitoravam esses aspectos interativamente. O trabalho também identificou que a alta direção interage mais com os gerentes funcionais nas reuniões de planejamento de produto do que nas reuniões de custos, provavelmente para identificar informações para formulação da estratégia.

2. VANDENBOSHC, B. An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 24, p77-92, 1999.

O trabalho de Vandenbosch (1999) foi, dos trabalhos analisados, o primeiro a testar empiricamente aspectos mais abrangentes do modelo teórico de Simons. As questões de pesquisa do trabalho se voltaram para identificar para quais usos a informação estava direcionada e como essa utilização estava relacionada com melhoria da competitividade. Os respondentes totalizaram 344 em 25 organizações. Os construtos analisados foram denominados em *score keeping*, *improving understanding*, *focusing attention*, *legitimizing decision* e *enabling competitiveness*. No construto *score keeping* as perguntas giraram em torno de como o uso do SCG permitia monitorar resultados e rever as medidas-chave. Já em *focusing attention* as perguntas procuraram verificar o uso do SCG para monitorar fatores críticos de sucesso e prover uma visão comum da organização.

Destaca-se o fato de ter sido um dos trabalhos pioneiros e também a conclusão de que o uso interativo está mais relacionado com a percepção de melhoria de desempenho. Como restrições há o fato do construto desempenho ter sido observado apenas como uma percepção, embora justificável pelo fato de serem gestores mais distantes dos números contábeis, e também a pequena quantidade de organizações.

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

O trabalho de Abernethy e Brownell (1999) por meio de Regressão Linear Múltipla estudou o relacionamento entre desempenho e mudança estratégica, moderado pela extensão com que os orçamentos são usados interativamente. As principais restrições relatadas pelos autores foram que a amostra foi constituída somente de 63 hospitais públicos na Austrália e o fato do respondente ocupar o cargo de maior nível hierárquico. A conclusão do estudo é coerente com a fundamentação de Simons que a alta direção seleciona diferentes controles para utilizar interativamente, dependendo da natureza das incertezas estratégicas (ABERNETHY e BROWNELL,1999, p.200). Como ponto forte destaca-se a contribuição de corroborar a teoria de Simons, ao mostrar que um determinado artefato pode ser utilizado tanto de forma diagnóstica como de forma interativa, além da questão do uso interativo pela alta direção.

4. MARGINSON, D. E. W. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. *Strategic Management Journal*; 23, 11; pg. 10-19, Nov 2002.

Marginson (2002) fez um estudo de caso longitudinal em uma empresa britânica de telecomunicações caracterizada por inovações e pela criatividade dos gerentes de nível médio. Esta empresa estava passando por um programa de mudanças estratégicas com implementação de *Balanced Scorecard*. O estudo confirmou que: i) a alta direção usa o sistema de crenças e valores para incentivar a mudança estratégica; ii) os controles podem ser usados pelos gestores de todos níveis hierárquicos para assegurar a implementação da estratégia; (iii) uma parcela dos indicadores críticos de desempenho podem ser usado para assegurar um padrão mínimo de desempenho em áreas importantes do processo estratégico. (MARGINSON, 2002). O pontos forte desse trabalho repousa no fato de validar o papel do Sistema de Crenças como forma de orientação organizacional.

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

Bisbe e Otley (2004) estudaram os efeitos do uso interativo do sistema de controle gerencial na inovação de produtos, com o propósito de explicitar os diferentes efeitos do uso interativo na inovação de produto (variável moderadora) no desempenho (medido por auto-avaliação) em 40 indústrias espanholas de médio porte (os respondentes foram os presidentes). Foram testados os argumentos de Simons no tocante às afirmações que o uso interativo estimula a experimentação, a busca de oportunidades e o surgimento de novas iniciativas. (BISBE e OTLEY, 2004).

A hipótese de que maior uso interativo do SCG pela alta direção implica em maior inovação de produtos não foi validada, somente em empresas com baixa taxa de inovação essa hipótese foi validade. Também não foi validada a hipótese de que existe um relacionamento indireto positivo entre o uso interativo e o desempenho ativado por meio da inovação de produto. Foi validada a hipótese que o maior uso pela alta direção implica em maior efeito da inovação de produto no desempenho. Destaca-se a contribuição de que o construto LOC tem maior ou menor aderência dada as característica contingenciais de cada empresa.

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

Bruining et al (2004) examinaram por meio de dois estudos de casos em empresas adquiridas pela gerência (*Management Buy-Outs* MBO), porém situadas em dois diferentes contexto de estratégia: uma empresa recém privatizada com foco em inovação, e outra empresa com escopo mais restrito para inovação. O trabalho examinou o sistema de controle gerencial antes e durante a alienação do controle societário. Os autores concluem que a MBO é uma oportunidade para mudança no sistema de crenças, no uso interativo do SCG e nas mudanças estratégicas. Os autores ressaltam a importância das capacidades na ótica da VBR ao afirmarem que a interação entre investidor e agentes externos pôde gerar importantes contribuições para o aprendizado por meio da geração de idéias valiosas para construir uma vantagem competitiva em ambientes de mudanças no mercado. Como contribuição relevante tem-se a validação dos benefícios do uso do controle interativo e a ressalva de que é necessário profissionais competentes para usufruir adequadamente o SCG.

7. TUOMELA, T-S. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16 , p 293–320, 2005.

Tuomela (2005) fez um estudo de caso longitudinal (período de quatro anos) sobre a implementação de um novo sistema de mensuração de desempenho em uma subsidiária de uma grande empresa finlandesa. O estudo concluiu que o construto *Levers of Control* tem implicações em todos os sistemas de controle e que o uso interativo tem maiores desafios na

implementação, porém com maiores benefícios, quando comparado com o uso diagnóstico. Por outro lado, o uso interativo consumiu mais tempo dos gerentes em quantidade de reuniões e a duração das mesmas também aumentou (TUOMELA, 2005).

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

Collier (2005) fez um estudo de caso único longitudinal em uma pequena empresa australiana porém com atuação internacional. O foco do estudo de Collier (2005) foi estudar a contribuição do *framework* de Ferreira e Otley (2005) o qual incorpora partes do *framework* de Simons (1995), porém com destaque para a influência do empreendedor na construção desse sistema de controle gerencial. O estudo mostrou que o sistema de controle gerencial não se utilizava de informações contábeis (sequer a empresa possuía um contador em seus quadros profissionais), mas era calcado em uma planilha que continha informações monetárias como fluxo de caixa, capacidade de endividamento e informações não monetárias como participação de mercado. O controle gerencial era exercido pelo fundador da empresa de forma interativa por meio de reuniões informais com os gerentes em eventos extra-horário de trabalho.

9. FERREIRA, A.; OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. SSRN. 2006.

Ferreira e Otley (2006) estudaram os relacionamentos entre as dimensões desenho e uso do SCG nas 1.000 maiores empresas portuguesas não-financeiras (122 respondentes). A dimensão desenho foi baseada principalmente no trabalho de Chenhall e Morris de 1986 e a dimensão uso foi baseada no trabalho de Simons (1995). O estudo teve como variável dependente, o uso disfuncional, e como variáveis independentes o Desenho e o Uso Interativo e o Uso Diagnóstico. O método estatístico foi a Análise de Regressão Múltipla, com análise fatorial confirmatória. O estudo indicou que uso diagnóstico do SCG tem maior impacto no uso disfuncional do que o uso interativo, e a justificativa é que o uso interativo tende a ser mais positivo e inspirador do que o uso diagnóstico, que tende a ser mais negativo e repressor. Os autores também afirmam que a discussão face a face com os gerentes pode reduzir a constituição de reservas orçamentárias. Outro achado importante é que a forma de remuneração variável não explica o comportamento disfuncional, contrariando a literatura.

10. FROW, N.; MARGINSON, D.; OGDEN, S.. Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16, p.269-292, 2006.

Frow, Marginson e Ogden (2006) estudaram uma empresa multinacional do setor de tecnologia com foco na *accountability* e discutiram as formas de controle social na organização, principalmente quanto à questão da sua formalização e também de como esses controles sociais são importantes para trabalhar com a *accountability* nos níveis hierárquicos. Restringindo-se ao foco da teoria de Simons, os achados mostram que os gerentes preferem resolver os problemas por meio de contato pessoal por entenderem ser mais eficiente e também que as formas de controle social são reforçadas pelos procedimentos formais de controle, facilitando a cooperação informal entre os gerentes. Essa conclusão é coerente com a idéia de que o uso interativo e uso diagnóstico são complementares.

11. NARANJO-GIL, D., HARTMANN, F. How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy. *Journal of Management Accounting Research*, vol. eighteen, pp21-53, 2006.

Naranjo-Gil e Hartmann (2006) testaram os relacionamentos entre o profissionalismo da alta direção e o uso diagnóstico e interativo do SCG, com presença de medidas de desempenho financeiras x não financeiras, e também o relacionamento entre essas variáveis e dois tipos de estratégia (liderança em custo e flexibilidade). A hipótese estudada foi que quanto maior é o nível de profissionalismo, é maior o uso interativo, e quanto maior o uso de medidas não financeiras é maior a ênfase na estratégia de flexibilidade. Os resultados do estudo, usando a Modelagem de Equação Estrutural por meio da estimação *Partial Least Squares* PLS, mostraram que: (i) uso diagnóstico não está relacionado positivamente com estratégia de baixo custo, o que enseja que a ativação desse tipo de orientação estratégica possa ser feita por diferentes usos do SCG; (ii) os resultados validam a afirmação de Simons que um estilo interativo promove inovação; (iii) também o estudo mostrou que diferentes usos do SCG provocam diferentes efeitos na estratégias.

12. NARANJO-GIL, D., HARTMANN, F. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. **Accounting, Organizations and Society**. Volume 32, Issues 7-8, October-November 2007.

Naranjo-Gil e Hartmann (2007) estudaram os relacionamentos entre o uso interativo e o uso diagnóstico do SCG como moderadores da relação entre a heterogeneidade da alta direção e o comportamento estratégico da organização. O estudo foi feito com a alta direção de 103 hospitais públicos da Espanha e contou com respondentes válidos no total de 383. Os principais achados do estudo, restringindo-se ao construto de Simons foram: (i) a heterogeneidade da alta direção é positivamente relacionada com o uso interativo do SCG; (ii) o uso interativo do SCG não está positivamente relacionado com hospitais que estão se movendo para uma posição *defender*, mas é positivamente relacionado com aqueles que estão buscando uma posição *prospector*; (iii) existe um relacionamento entre o escopo do SCG e o uso interativo do SCG. *Prospector* e *defender* são tipologias estratégicas propostas por Milles e Snow em 1978. *Prospector* está em ambiente estável e sob uma estrutura centralizada, enquanto que *defender* está em ambiente instável e busca a inovação dentro de uma estrutura organizacional flexível (SIMONS, 1990).

13. HENRI, J.F. Management Control Systems and Strategy: a Resource-based Perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31, pp 529-558, 2006.

O trabalho de Henri (2006) estudou partes do construto de Simons, com foco no uso interativo, uso diagnóstico e tensão dinâmica. A inovação do trabalho foi relacionar esses construtos com a Estratégia, especificamente a Teoria de Recursos (VBR), e como variável dependente o Desempenho medido por auto-avaliação. Henri realizou um *survey* com 383 respondentes da alta direção de empresas canadenses (unidades de negócio ou empresas independentes) e utilizou Modelagem de Equação Estrutural com o método de estimação LISREL.

Henri (2006) defende a complementaridade do uso diagnóstico com o uso interativo, pois o resultado do seu trabalho mostrou que o uso diagnóstico exerce pressão negativa sobre as capacidades (orientação para mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizado organizacional), enquanto o uso interativo favorece as capacidades de orientação para mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizagem organizacional. Henri (2006, p.547-8) argumenta que a tensão dinâmica, traduzida como o balanceamento entre os dois usos do SCG, pode alinhar a busca por inovação concomitantemente com alcance de metas, e isso pode configurar o SCG como um recurso valioso, distintivo e imperfeitamente imitável dentro da ótica VBR (BARNEY, 2007).

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

Widener (2007) testou os relacionamentos entre dois elementos estratégicos (incerteza estratégica e risco estratégico), os quatro componentes do Sistema de Controle (Sistema de Crenças, Sistema de Restrições, Sistemas Diagnósticos de Controle e Sistemas Interativos de Controle), custo e benefícios do uso (atenção da alta direção foi classificada como custo de utilização, aprendizado foi classificado como benefício), e desempenho. O *survey* realizado por Widener abrangeu 122 Diretores financeiros de empresas norte-americanas com receitas anuais médias de 282 milhões de dólares e também utilizou a modelagem de equação estrutural com método de estimação LISREL.

Widener (2007) identificou que orientação para aprendizagem organizacional e atenção gerencial estão associados com desempenho (medido em dois modelos, por auto-avaliação e também por ROA), o que é coerente com a teoria estudada de que aprendizagem influencia o desempenho. Outra contribuição de Widener (2007, p.783) é que o uso interativo do sistema de controle gerencial não está positivamente associado com aprendizagem organizacional, sendo que este ativa a aprendizagem organizacional por meio do sistema diagnóstico de controle. Muitos dos controles abrangidos pelo modelo *Levers of Control* são interdependentes e complementares, sendo que o sistema interativo é interdependente com os sistemas diagnósticos e sistemas de crenças (WIDENER, 2007, p.782).

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

Kober et al. (2007) testaram a relação entre o SCG e a estratégia em um centro de pesquisas médicas australiano, em um estudo de caso único longitudinal que envolveu revisão de documentos, entrevistas e questionários. A principal conclusão do estudo foi que o uso interativo do SCG contribui para facilitar uma mudança na estratégia e que quando a mudança na estratégia ocorre, o mecanismo do SCG também muda para se adequar a mudança na estratégia (KOBER et al. 2007), sendo validada que a estrutura é decorrente da estratégia. Observou-se ainda um aumento do uso do SCG no monitoramento de resultados e controle de custos de maneira interativa e que isso facilitou a mudança na estratégia. Foi suportada a teoria que novas estratégias podem surgir por meio do uso interativo.

16. BISBE, J. BATISTA-FOGUET, J.M; CHENHALL, R. Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32, p.789-820, 2007

Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007) discutiram a questão epistemológica dos construtos em Contabilidade Gerencial. O objetivo do trabalho foi alertar para os riscos de mensurar construtos de forma inadequada. Para ilustrar o trabalho adotou-se o construto Uso Interativo de Simons.

Na visão de Bisbe et al. (2007, p.795-796) o Uso Interativo abrange outros construtos como intensidade da comunicação, aprendizado de circuito duplo de Argyris e Schon de 1978, rigidez ou flexibilidade no estilo de avaliação de desempenho de Merchant de 1985 e Van der Stede de 2001, ou seja essas dimensões são necessárias para que o construto uso interativo seja conceitualmente válido. Após uma extensa análise dos trabalhos de Simons, os autores concluíram que o construto UIC possui cinco dimensões ou sub-construtos

- (1) uso intensivo pela alta direção;
- (2) uso intensivo pelos gestores operacionais;
- (3) predominância de desafios e debates face a face;
- (4) foco nas incertezas estratégicas;
- (5) uma forma não invasiva que facilita e inspira o envolvimento

Assim o Uso Interativo é definido como um construto multidimensional emergente pois é composto por várias dimensões ou sub-construtos, devendo ser modelado em pesquisas futuras como um construto multidimensional emergente formado por dimensões constitutivas, ao contrário do que as pesquisas anteriores que o caracterizaram como um modelo reflexivo. Isso implica que os testes estatísticos devem ser diferentes dos adotados nos estudos como Alpha de Cronbach, Análise Fatorial Confirmatória, entre outros procedimentos (BISBE et al. 2007).

4. Considerações Finais

Dessa revisão se identifica que, de forma geral, grande parte do modelo teórico de Simons foi validada, embora existam estudos com resultados divergentes, o que é bastante estimulador para futuras pesquisas brasileiras e mesmo internacionais. A análise identificou que as pesquisas acabam não tendo continuidade, com cada pesquisador desenvolvendo um aspecto do modelo e incorporando outros construtos de outros campos

Quanto às contribuições para as pesquisas brasileiras, identifica-se que os trabalhos de Henri (2006), Widener (2007) e Bisbe et al. (2007) são os que mais contribuições podem trazer para o avanço da pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil, pois os dois primeiros possuem resultados divergentes, enquanto que o último pode ser utilizado para validar os procedimentos metodológicos sugeridos pelos autores.

Diversas linhas de pesquisa podem ser abertas utilizando parte ou integralmente o modelo teórico *Levers of Control* sob diversos formatos metodológicos como *survey*, estudo de caso único e múltiplo, estudo de caso longitudinal e experimento. Mas é recomendável que as pesquisas possam ter continuidade, nesse sentido podem ser aceitas as sugestões de Henri (2006) como incluir a variável incertezas estratégicas e operacionalizar tensões dinâmicas como construto e também seguir as recomendações metodológicas de Bisbe et al. (2007) sobre o enquadramento do construto Uso Interativo como modelo multidimensional do construto com a utilização de métodos estatísticos mais adequados. Estudos sobre a presença de tensões dinâmicas, uso diagnóstico e uso interativo nas empresas brasileiras também podem contribuir para o avanço das pesquisas. Também é recomendável combinar o modelo teórico com outros construtos e teorias como Visão Baseada em Recursos, Aprendizagem Organizacional, Cultura Organizacional, Inovação, Comportamento Disfuncional e Comportamento Organizacional, dentre outras possibilidades.

Referências

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

AGUIAR, A. A., FREZATTI, F. Sistema de Controle Gerencial e Contextos de Processo de Estratégia: Contribuições da Teoria da Contingência. In: **Anais 7º.Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, EAC/FEA/USP, 2007.

BARNEY, J. **Gaining and Sustaining Competitive Advantage**. Third Edition. Pearson, 2007

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

BISBE, J. BATISTA-FOGUET, J.M; CHENHALL, R. Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. **Accounting, Organizations and Society**, 32, p.789-820, 2007

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

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

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. **The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism And Collective Rationality In Organizational Fields**. American Sociological Review, V.48 , No.2 Apr., p.147-160, 1983.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. **SSRN**. 2006.

FREZATTI, F. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **Revista de Administração**. V. 41, n.1, p.5-17, jan/fev/mar 2006.

FROW, N.; MARGINSON,D.; OGDEN, S.. Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. **Management Accounting Research**, 16, p.269-292, 2006.

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

HENRI, J.F. Management Control Systems and Strategy: a Resource-based Perspective. **Accounting, Organizations and Society** , 31, p. 529-558, 2006.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The balanced scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, Jan – Feb p. 71-80, 1992.

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

MARGINSON, D. E. W. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. **Strategic Management Journal**; 23, 11; p. 10-19, Nov 2002.

MERCHANT, K.A The Effects of Financial Controls on Data Manipulation and Management Myopia. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 15, n.4, pp- 297-313, 1990.

_____ ; VAN DER STEDE, W.A. Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives.850 p. Pearson, 2007

NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy. **Journal of Management Accounting Research**. Volume Eighteen, pp. 21–53, 2006.

_____; _____. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. **Accounting, Organizations and Society**. Volume 32, Issues 7-8, October-November 2007.

OSTERLOH, M.; FREY, B.S. Does pay for performance really motivate employees?. In: NELLY, A. (org.) **Business Performance measurement: Theory and practice**. Cambridge University Press: 2002.

SIMONS, R. The Role of Management Control Systems in Creative Competitive Advantage: New Perspectives. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 15, p 127-143, 1990.

_____. Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems. **Strategic Management Journal**, vol. 12, pp 49-62, 1991.

_____. **Levers Of Control**. Harvard Business School Publishing, 1995.

_____. **Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy**. Prentice Hall: New Jersey, 348 p, 2000.

SOUZA, M.A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Revista de Contabilidade & Finanças USP**. São Paulo: Fipecafi, n. 32 p.40-57, maio/agosto 2003.

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

TUOMELA, T-S. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system . **Management Accounting Research**, 16, p. 293–320, 2005.

VANDENBOSHC, B. An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness. **Accounting, Organizations and Society**, 24, p77-92, 1999.

VAN DE VEN, A.H.; ENGLEMAN, R;M. Central Problems in Managing Corporate Innovation and Entrepreneurship pp-47-72. In SHEPHERD, D.A; KATZ, J.A. (orgs). **Corporate Entrepreneurship**. Elsevier, 2004.

VAN DER STEDE, W.A. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 25, p.609-622, 2000

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