

# **A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso**

**Sueli Viviani Sant'Ana** (FURB) - sueli@contabilviviani.com.br

**Maike Bauler Theis** (FURB) - maike.contabilidade@hotmail.com

**Ilse Maria Beuren** (UFPR) - ilse.beuren@gmail.com

## **Resumo:**

*O estudo objetiva verificar a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais em uma grande empresa de gestão descentralizada. Fundamentado no estudo de Kober, Nunes, Paul (2007), buscou-se averiguar se o sistema se molda às mudanças das estratégias na empresa. Para tal realizou-se uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, por meio de um estudo de caso em uma grande empresa industrial de capital aberto, localizada na região sul do Brasil. Os dados foram coletados com a realização de uma entrevista semi-estruturada com o controller e a aplicação de um questionário a nove funcionários que participam dos processos estratégicos e do controle gerencial. De forma complementar realizou-se pesquisa documental, para fins de triangulação dos resultados. Os resultados mostram forte presença dos controles gerenciais de monitoramento dos resultados, controle de custos, controles burocráticos, comunicação, controle orçamentário e cultura organizacional. Ficou evidenciado também que os sistemas de controle gerencial se moldam para atender as estratégias organizacionais. Conclui-se que ocorre a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais, conforme observado no estudo de Kober, Nunes, Paul (2007), porém, não foi verificada a existência de relação bidirecional, o que implica novas pesquisas para possíveis explicações.*

**Palavras-chave:** *Estratégias organizacionais. Sistemas de controle gerencial. Gestão descentralizada.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso**

### **RESUMO**

O estudo objetiva verificar a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais em uma grande empresa de gestão descentralizada. Fundamentado no estudo de Kober, Nunes, Paul (2007), buscou-se averiguar se o sistema se molda às mudanças das estratégias na empresa. Para tal realizou-se uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, por meio de um estudo de caso em uma grande empresa industrial de capital aberto, localizada na região sul do Brasil. Os dados foram coletados com a realização de uma entrevista semi-estruturada com o *controller* e a aplicação de um questionário a nove funcionários que participam dos processos estratégicos e do controle gerencial. De forma complementar realizou-se pesquisa documental, para fins de triangulação dos resultados. Os resultados mostram forte presença dos controles gerenciais de monitoramento dos resultados, controle de custos, controles burocráticos, comunicação, controle orçamentário e cultura organizacional. Ficou evidenciado também que os sistemas de controle gerencial se moldam para atender as estratégias organizacionais. Conclui-se que ocorre a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais, conforme observado no estudo de Kober, Nunes, Paul (2007), porém, não foi verificada a existência de relação bidirecional, o que implica novas pesquisas para possíveis explicações.

**Palavras-chave:** Estratégias organizacionais. Sistemas de controle gerencial. Gestão descentralizada.

**Área Temática:** Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 INTRODUÇÃO**

Estudos têm investigado as contingências dos sistemas de controle gerencial, tendo como premissa a aceitação de que não existe um sistema de controle gerencial com a mesma utilidade para todas as empresas (AGUIAR; FREZATTI, 2007). Diante dessa premissa, investigações foram realizadas para tentar identificar a relação das estratégias no contexto dos sistemas de controles gerenciais. Este processo pode ser visto como um fator contingencial, capaz de afetar a estrutura organizacional das empresas.

Para Donaldson (1999), a teoria da contingência enfatiza a questão de que não há uma única estrutura organizacional efetiva para todas as empresas. O autor menciona que a otimização da estrutura (hierarquização, setores, processos, pessoas), estratégia (ações, decisões) e tecnologia (máquinas, equipamentos diversos, *softwares*) podem se modificar em função de alguns fatores, como regras governamentais, novas tecnologias, novos produtos.

Um conceito importante para estudos em Teoria da Contingência é o da adequação. Nas pesquisas sobre a natureza contingente dos sistemas de controle gerencial, as principais dimensões analisadas foram desenho e uso. Govindarajan e Gupta (1985) e Jeremias e Gani (2004) observaram que a eficácia deste sistema atrelado às estratégias impacta no ambiente contingencial da organização, e que essa inferência pode contribuir para melhorar o seu desempenho. As dimensões sobre o uso dos sistemas estão relacionadas com o processo da estratégia (formulação e mecanismos). Essas categorias foram estudadas para verificar qual o desenho e o uso apropriado desses sistemas no processo da formulação das estratégias.

Anthony (1965) estabeleceu o conceito de controle gerencial como um mecanismo para implantação da estratégia. Nesse sentido, Otley e Berry (1994) mencionam que os controles gerenciais passam a ser um processo cada vez mais necessário para as organizações

e descrevem que esse sistema se refere ao conjunto de procedimentos e processos que a organização deve utilizar, sempre com foco nos objetivos.

Hopwood (1987) e Dent (1990) descrevem a interação do sistema de controle gerencial ao assumir um papel pró-ativo em influenciar a estratégia. Essa interatividade é percebida também por Macintosh (1994), que reconhece tal associação, mencionando que é mais do que uma relação de uma única direção, podendo também ter uma relação inversa. Simons (1990, 1991, 1994) destaca a importância da interatividade e explica que os sistemas com esta característica levam as empresas ao cumprimento da missão estratégica organizacional e contribuem para a tomada de decisões estratégicas.

Desta forma, surge a questão de pesquisa deste estudo: Como ocorre a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais em empresa de gestão descentralizada? O estudo objetiva verificar a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais em uma grande empresa de gestão descentralizada. A relevância do estudo está em verificar em uma grande empresa industrial de capital aberto, localizada na região sul do Brasil, se os sistemas de controle gerencial se moldam às mudanças das estratégias na empresa e, por outro lado, se o uso dos os sistemas de controle gerencial resulta em mudanças nas estratégias da empresa.

Várias pesquisas têm abordado questões sobre a relação dos sistemas de controle gerencial e das estratégias organizacionais (OTLEY et al., 1995; OTLEY; BISBE, 2004; AGUIAR; FREZATTI, 2007; BAGA; COAD; HARRIS, 2009; MUNDY, 2010). Uma pesquisa realizada nesse sentido, na qual se baseia este estudo, é a de Kober, Nunes, Paul (2007).

A motivação para este estudo decorre da crescente visibilidade e interesse que o tema tem despertado, tanto por pesquisadores (HOPWOOD, 1987; MACINTOSCH, 1994; SIMONS, 2007) como por empresas de gestão descentralizada. Roberts (1990) e Archer e Otley (1991) observaram que a descentralização da gestão proporciona maior autonomia e responsabilidade dos subordinados nas organizações.

## **2 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL**

A flexibilidade que é exigida das organizações e, as necessidades de reestruturação interna para se conformar à visão e missão e atender aos objetivos estabelecidos, evidenciam o enfoque sistêmico. Conforme preconizado por Bertalanffy (1977), o enfoque sistêmico oferece a compreensão dos elementos que interagem na organização, que se adaptam e influenciam o ambiente, concebendo a organização como um sistema aberto.

Com foco nos seus objetivos, as organizações procuram identificar a sua missão. Hampton (1990, p. 165) destaca que “a noção de que as organizações podem ter uma missão reflete a visão de que elas são mais do que simples sistemas técnicos e administrativos. Elas são instituições, com personalidade e propósito”. O autor explica que relatar a missão de uma organização é declarar sua razão principal de existir.

Partindo da missão da organização, aliada aos sistemas de controle gerencial, o direcionamento deve ser focalizado em ações concretas, por meio de estratégias que contribuam na atuação e desempenho da organização. Porter (1999, p. 9) destaca que o desempenho de qualquer empresa é divisível em duas partes: a primeira é atribuível ao desempenho médio de todos os concorrentes do setor; e a segunda decorre do desempenho relativo da empresa no setor acima ou abaixo da média. As diferenças de desempenho decorrem das funções executadas e decisões tomadas pelos gestores, e que implicam em controle para a organização atingir seus objetivos e a missão traçados.

O controle gerencial, para Anthony (1965), é o processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos necessários à organização são obtidos e utilizados eficiente e eficazmente no cumprimento dos objetivos da organização. Macintosh (1994) menciona que

tais controles são dispositivos que as organizações usam para controlar seu planejamento estratégico e operacional, as regras e os procedimentos padronizados de operação, a liderança carismática e os empregados, além da promoção de um ambiente sadio.

Esses controles gerenciais devem ser concebidos e controlados por meio de sistemas de controle gerencial. Para a sua seleção e concepção, há necessidade de se conhecer todos os processos a serem aplicados nas operações. Simons (1990, 1991, 1994) explica como os sistemas formais de controle, quando utilizados de maneira interativa, podem vencer a inércia organizacional e gerir estratégias emergentes.

Archer e Otley (1991) descrevem que o sistema de controle gerencial foi concebido para apoiar a estratégia atual e principalmente assegurar a coordenação entre as funções do negócio. Hopwood (1987) adverte que o sistema de contabilidade pode contribuir para o desenvolvimento de uma organização.

Flamholtz (1996) aponta que uma das principais funções de um sistema de controle gerencial é a possibilidade dos gestores tomar decisões coerentes com os objetivos organizacionais. O papel dos sistemas de controle gerencial está associado com a previsão da eficiência, capacidade e importância de conhecer as metas de curto prazo. Por sua vez, o uso destes sistemas está relacionado à espontaneidade, transparência, adaptação e informação partilhada da empresa reestruturada (DAVILA, 2000; VAN DER STEDE, 2001; AHRENS; CHAPMAN, 2004; HENRI, 2006; WOUTERS; WILDEROM, 2008).

Anthony e Govindarajan, (2008, p.2) propõem uma composição de elementos aos sistemas de controle gerencial, elencando alguns mecanismos, como: a) sensor, que mede o que realmente ocorre no processo que está sendo controlado; b) mecanismo assessor, que determina a importância das ocorrências, fazendo uma comparação em relação a algum padrão ou expectativa do que deveria estar ocorrendo; c) mecanismo realizador, que altera o padrão de comportamento se o assessor indicar que ele precisa ser alterado.

Outro fator a ser considerado nos sistemas de controle gerencial, segundo Merchant e Van Der Stede (2007), relaciona-se às incertezas que influenciam nas decisões. Diante do exposto, depreende-se a relevância dos sistemas de controle gerencial nas organizações. Sua importância é relatada pelos autores acima mencionados em diferentes perspectivas, mas especialmente para que a organização se adapte as mudanças que lhe são exigidas por fatores contingenciais externos ou internos.

### **3 ESTRATÉGIAS ORGANIZACIONAIS**

O processo de decisão nas empresas é descrito por Ansoff (1977) como um problema geral de suas atividades, que consiste em configurar e dirigir o processo de conversão de recursos de maneira a aperfeiçoar a consecução dos objetivos. O autor caracterizou três níveis de decisões interdependentes e complementares: estratégicas, administrativas e operacionais.

Em relação às decisões estratégicas, Fischmann e Almeida (1991) explicam que estas dizem respeito ao caminho que a organização deverá seguir, desenvolvendo técnicas para facilitar a condução da organização para uma melhor direção. Quanto às decisões administrativas, os autores relatam que são aquelas que mais afetam as atividades da organização, pois dizem respeito à formulação de objetivos quanto à escolha dos meios para atingi-los. Por sua vez, as decisões operacionais reportam-se ao planejamento estratégico, voltam-se aos meios e fins.

O processo estratégico é composto pela formulação e implementação da estratégia. Na fase da formulação, insere-se a prioridade da estratégia, a tipologia estratégica e a missão estratégica. Na fase da implementação, há necessidade de mecanismos administrativos, como: estrutura organizacional, estilo gerencial e controle organizacional (GOVINDARAJAN, 1988; MINTZBERG et al., 2006).

No tocante à estrutura organizacional, Mintzberg (1979) menciona a presença da

incerteza ambiental, incerteza da tarefa, interdependência das tarefas, descentralização, formalização, especialização e tamanho da empresa. Quanto ao estilo gerencial, o autor frisa que é a maneira individual que o gestor utiliza as informações no processo de tomada de decisão. No que concerne ao controle organizacional, Oliveira (1998) aponta que as decisões estratégicas devem ser tomadas com base em informações consistentes para a obtenção de êxito no alcance da missão da empresa.

Simons (1990, 1991, 1994) alerta que o uso das estratégias acopladas a um sistema de controle gerencial, quando empregado de maneira interativa, pode vencer a inércia organizacional e gerir estratégias emergentes. O uso do sistema de controle gerencial auxilia a comunicação das estratégias e direciona a atenção para as incertezas que surgem como consequência de buscar uma nova estratégia. Do mesmo modo, o sistema de controle gerencial também ajuda a organizar calendários de execução e metas.

Infere-se do exposto, a relevância para o ambiente empresarial de um planejamento para formulação das estratégias e a importância da sua ligação com um sistema de controle gerencial. Um sistema de controle gerencial interativo acompanha melhor a velocidade das mudanças, ao mesmo tempo que pode provocar alterações no contexto organizacional.

#### **4 ESTUDO DE KOBER, NUNES E PAUL (2007)**

O estudo de Kober, Nunes e Paul (2007) é detalhado neste tópico pelo fato de consubstanciar a presente pesquisa. Os autores investigaram a relação entre sistemas de controle gerencial e a estratégia em um hospital público da Austrália. Examinaram o papel dos fatores internos que impactaram na relação entre estratégia e sistemas de controle gerencial no hospital investigado.

A coleta dos dados envolveu pesquisa documental, entrevistas com a alta gerência e um questionário aplicado ao pessoal responsável pelas áreas de responsabilidade. A partir da revisão desses documentos foram construídas as perguntas para a entrevista que contribuíram para a compreensão dos acontecimentos na organização a respeito das estratégias e sistemas de controle gerencial. Aos gerentes de nível médio foi aplicado um questionário, que permitiu verificar as alterações de estratégias na medida em que ocorria o uso dos sistemas de controle gerencial.

Estas constatações foram corroboradas com pesquisa documental, cujo procedimento de investigação complementou a triangulação dos dados e buscou validar os resultados. O questionário foi composto por 27 perguntas sobre as características de controles de vários sistemas utilizados na organização. A estratégia foi mensurada utilizando uma tipologia que identifica quatro tipos de organizações, em que os respondentes eram solicitados a assinalar qual tipologia que mais se identifica com a organização.

Das 27 perguntas do questionário, quinze solicitavam a opinião sobre o uso de diferentes sistemas de controle gerencial; e doze questões investigaram o entendimento dos respondentes sobre os aspectos dos sistemas de controle gerencial. As 27 perguntas foram classificadas em nove grupos, representando diversos mecanismos dos sistemas de controle gerencial.

Os dois instrumentos de pesquisa focalizaram os controles de gerenciamento formais. Kober, Nunes e Paul (2007) concluíram apontando a existência da relação bidirecional, que é algo presente na organização investigada. Os autores observaram mudanças nas estratégias ao longo do período estudado por meio da utilização dos sistemas de controles gerenciais. Além disso, constataram que os sistemas de controle gerencial se moldam para atender a mudança de estratégia, confirmando a relação bidirecional.

Na presente pesquisa optou-se por considerar a abordagem metodológica de forma semelhante a realizada no estudo de Kober, Nunes, Paul (2007), entrevistando um agente da empresa selecionada e a aplicação de um questionário a nove pessoas do setor responsável

pelos controles gerenciais e que participam do processo estratégico. Considerando que a empresa objeto deste estudo passou por mudanças nos seus sistemas de controle gerencial, julga-se possível fazer um estudo similar ao de Kober, Nunes Paul (2007).

## 5 METODOLOGIA

O estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa e foi realizada por meio de um estudo de caso em uma grande empresa industrial de capital aberto, localizada na região Sul do Brasil. A escolha da empresa pautou-se na sua importância para a economia regional e nacional, bem como pelo fato da mesma ter passado por mudanças nos sistemas de controle gerencial.

Para a realização da pesquisa utilizou-se um protocolo de estudo o qual representa um roteiro ao pesquisador (YIN, 2005, p. 92). Como se reaplicou na empresa o estudo de Kober, Nunes, Paul (2007), procedimentos semelhantes foram utilizados ao do estudo de referência. A técnica de coleta de dados utilizada neste estudo consistiu de uma entrevista semi-estruturada e um questionário.

Primeiramente foi realizada uma entrevista com o *controller* da empresa, que tem papel fundamental no controle gerencial da organização, uma vez que fornece informações gerenciais e participa da análise e elaboração de estratégias. Em um segundo momento foi aplicado um questionário a nove funcionários, chefes de setores, que participam dos processos estratégicos e do controle gerencial. O intuito foi investigar a relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais.

O roteiro de entrevista e o questionário foram traduzidos do estudo de Kober, Nunes, Paul (2007), seguindo o delineamento das questões propostas nas nove categorias por eles investigadas. A entrevista com o *controller* da empresa, realizada em 29 de janeiro de 2013, foi gravada, transcrita, analisada e relacionada aos resultados dos questionários e triangulada com os achados obtidos pelos estudos anteriores sobre o tema. Por sua vez, os questionários foram aplicados aos nove funcionários que atuam em conjunto com o *controller* da empresa.

As categorias de análise e a respectiva descrição, com a indicação das questões propostas para o roteiro de entrevista, estão descritas no Quadro 1.

<b>Categorias</b>	<b>Descrição</b>	<b>Questões</b>
Monitoramento dos resultados	Apontar o desempenho da empresa para monitorar os resultados.	1 a 5
Controle de custos	Medidas financeiras para assegurar a eficiência das operações.	6 a 7
Rotinas administrativas e financeiras	Definir procedimentos operacionais, padrões e regras. Estabelecer linhas de autoridade dentro da hierarquia organizacional.	8 a 12
Comunicação	Comunicações horizontais e verticais (formais ou informais).	13 a 16
Processos	Relações de trabalho com outros setores.	17
Controle orçamentário	Controle exercido sobre as operações.	18 a 21
Controles profissionais	Valores, julgamento e ética.	22 a 23
Cultura organizacional	Estruturas sociais informais que suportam os outros mecanismos de controle da organização.	24 a 25
Adaptação de controles para necessidades específicas dos usuários da informação	Apresentação das informações para atender os usuários (setores/unidades)	26

Fonte: Adaptado de Kober, Nunes, Paul (2007).

Quadro 1 – Categorias e abordagens do roteiro de entrevista

As questões propostas para o questionário estão descritas no Quadro 2, com as respectivas categorias de análise da pesquisa.

<b>Categorias</b>	<b>Questões</b>
Monitoramento dos resultados	A tendência entre os resultados reais do período passado e os resultados do período corrente são monitorados de perto pelos gestores?
Controle de custos	Os sistemas de controle são usados para monitorar praticamente todas as tarefas em sua subunidade?
Rotinas administrativas e financeiras	Há uma forte ênfase na adesão às regras, políticas ou planos?
Comunicação	A informação é comunicada do topo da gestão para os níveis mais baixos?
Processos	Há relação de trabalho com outros setores?
Controle orçamentário	Você se depara com metas de controle apertado?
Controles profissionais	As pessoas do departamento administrativo recebem um elevado grau de autonomia no para execução de suas tarefas?
Cultura organizacional	Há um forte censo de valores, crenças, normas dentro da empresa?
	Os funcionários estão comprometidos com os objetivos da empresa e seus valores?
Adaptação de controles para necessidades específicas dos usuários da informação	As informações contidas nos relatórios de controle gerencial são sempre utilizadas?
	Os sistemas de controle de gerenciamento são adaptados para atender as diferentes necessidades dos setores e grupos?

Fonte: Adaptado de Kober, Nunes, Paul (2007).

Quadro 2 – Categorias e questões do questionário

Com base no roteiro de entrevista e no questionário, elaborados para direcionar a realização da coleta de dados, procedeu-se à análise dos resultados. Na próxima seção exploram-se as respostas obtidas durante a entrevista e a aplicação dos questionários aos funcionários que participam dos processos estratégicos e do controle gerencial da empresa.

## **6 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Neste estudo foram investigadas nove categorias de análise pertinentes aos sistemas de controle gerencial da organização relacionados com as estratégias. Os aspectos investigados, presentes no estudo de Kober, Nunes, Paul (2007), serão descritos na sequência de acordo com os relatos e entendimentos dos respondentes da empresa pesquisada.

### **6.1 Caracterização da empresa objeto do estudo de caso**

A designação jurídica da organização não é revelada no estudo devido ao sigilo solicitado nas informações fornecidas pelos respondentes. A empresa possui mais de cinquenta anos de mercado, é especializada na fabricação e comercialização de motores, transformadores, geradores e tintas. Possui nove filiais em diferentes cidades do Brasil, cinco unidades em outros países e suas ações são negociadas na Bolsa de Valores Mercadorias & Futuros do Estado de São Paulo (BM&FBOVESPA).

### **6.2 Categorias pertinentes aos SCG relacionadas às estratégias organizacionais**

Apresentam-se a média, o desvio padrão, a moda e a mediana das categorias analisadas com base nos respondentes do questionário e uma triangulação com os dados coletados na entrevista com o *controller* e a pesquisa documental.

#### **6.2.1 Monitoramento dos resultados**

Buscou-se investigar nesta categoria se as medidas financeiras são utilizadas pelos gestores da empresa no monitoramento dos resultados das operações. Na Tabela 1 sintetizam-se as respostas dos funcionários dos processos estratégicos e do controle gerencial.

Tabela 1 – Monitoramento dos resultados

Questão	Min	Max	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda
A tendência entre os resultados reais do período passado e os resultados do período corrente são monitorados de perto pelos gestores?	6,00	7,00	6,56	0,53	7,00	7,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Denota-se que a tendência de monitoramento dos resultados é realizada quase que completa, com média 6,56. O desvio-padrão é baixo, indicando que as respostas são bastante homogêneas. Em relação a mediana é possível afirmar que menos de 50% dos respondentes não monitoram de forma completa os resultados. No que concerne a moda, verifica-se que a maioria dos gestores faz esse monitoramento de forma completa.

A empresa apresenta um forte monitoramento dos resultados na visão do *controller* da organização, conforme relatado na entrevista

Quando questionado sobre a avaliação de desempenho da empresa em relação aos concorrentes, o *controller* relatou que o conselho avalia o desempenho da empresa como um todo, já os diretores e superintendentes avaliam o desempenho do seu segmento. Assim, inicialmente as informações gerenciais são disponibilizadas por segmento e após são repassadas aos demais funcionários.

a contabilidade reúne uma série de informações gerenciais (demonstrativos de resultados, faturamento, retorno do capital investido) e estes são disponibilizadas mensalmente para o conselho de administração, diretores e superintendentes de cada segmento da organização, retratando a estrutura da empresa no que diz respeito às informações gerenciais. Dessa forma é acompanhado tudo e qualquer resultado.

Verificam-se semelhanças na fala do *controller* com as respostas apontadas no questionário. Observam-se evidências similares ao proposto nos estudos de Simons (1995) e Mintzberg (2010) relativo as alavancas de controle, compostas por quatro elementos, sendo um destes o sistema de controle interativo, que o conceberam como mecanismos não estruturados utilizados pelos gestores em face das estratégias emergentes. Os autores consideraram a forma de utilização pelos gestores, como indicadores de desempenho, que podem ser adotados para diagnosticar problemas ou para avaliar oportunidades.

## 6.2.2 Controle de custos

Buscou-se investigar nesta categoria os sistemas de controle de custos utilizados para assegurar a execução eficiente e eficaz das operações. Na Tabela 2 mostram-se os indicadores obtidos pelas respostas ao questionário.

Tabela 2 – Controle de custos

Questão	Min	Max	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda
Sistemas de controle são usados para monitorar praticamente todas as tarefas em sua sub-unidade?	6,00	7,00	6,44	0,53	6,00	6,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se nesta categoria que a tendência do controle de custos é realizada quase que completa, com uma média de 6,44. O desvio-padrão é baixo, indicando homogeneidade nas respostas. Com base na mediana e na moda é possível afirmar que a maioria dos respondentes realiza o controle de custos de forma completa.

Observa-se uma tendência de confirmação destes dados pelo relato do *controller* ao afirmar que a organização apresenta um forte controle mensal. No que diz respeito aos

controles nos centros de custos, o *controller* enfatizou que a empresa faz uma análise para comparar as médias no período e havendo grandes distorções em relação ao período anterior, estas diferenças precisam ser explicadas.

Buscando o envolvimento da contabilidade no processo de gestão, o *controller* consegue fornecer importantes contribuições no que diz respeito ao controle gerencial:

na empresa é muito forte o controle gerencial, não só a parte de custos, mas em todos os setores, inclusive na controladoria, todas as contas patrimoniais são controladas e se houverem grandes variações elas precisam ser analisadas.

Os relatos do *controller* coadunam com as respostas ao questionário, indicando que há um caminho consistente para o planejamento estratégico. Segundo Oliveira (1998), as decisões estratégicas devem ser tomadas com base em informações consistentes para o êxito no alcance da missão da empresa. Simons (1994) afirma que os controles fornecem um *feedback* formal para monitorar os resultados organizacionais. Assim também a organização coleta e analisa as informações gerenciais que fundamentam as suas estratégias.

### 6.2.3 Rotinas administrativas e financeiras

Nesta categoria buscou-se analisar as rotinas administrativas e financeiras da empresa, ou seja, os controles burocráticos da organização que envolvem o monitoramento dos subordinados, a definição de procedimentos operacionais, padrões e regras. Na Tabela 3 apresentam-se os indicadores obtidos pelas respostas ao questionário.

Tabela 3 – Rotinas administrativas e financeiras

Questão	Min	Max	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda
Há uma forte ênfase na adesão às regras, políticas ou planos?	7,00	7,00	7,00	0,00	7,00	7,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se uma forte tendência do uso de controles das rotinas administrativas e financeiras, apresentando a média 7. Constata-se uma homogeneidade nas respostas, visto que não há desvio-padrão. A mediana e a moda evidenciam que todos os entrevistados realizam o controle das rotinas administrativas e financeiras de forma completa.

Percebe-se o envolvimento de todos com os propósitos e o monitoramento das operações e dos resultados da organização. Isto se confirma na entrevista com o *controller* quando questionado sobre os controles burocráticos:

a empresa disponibiliza manuais de procedimentos aos empregados e também são realizadas avaliações formais do desempenho pessoal. No aspecto de procedimentos operacionais, a organização mantém uma auditoria interna que valida os procedimentos a serem realizados.

A constatação da presença dos controles administrativos e financeiros nesta organização está em linha com os achados de Kober, Nunes, Paul (2007). Para estes autores, a presença desses elementos representa a existência de instrumentos que conduzem a empresa às estratégias organizacionais estabelecidas.

### 6.2.4 Comunicação

Esta categoria teve o propósito de verificar a adoção pela empresa de comunicações (formais ou informais) como mecanismos de integração. Na Tabela 4 são apresentados os valores obtidos pelas respostas ao questionário.

Tabela 4 – Comunicação

Questão	Min	Max	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda
A informação é comunicada do topo da gestão para os níveis mais baixos?	6,00	7,00	6,67	0,50	7,00	7,00

Fonte: Dados da pesquisa.

É possível afirmar nesta categoria que a tendência em comunicar as informações para os níveis hierárquicos mais baixos da organização é realizada quase que completa, em média 6,67. Verifica-se também um desvio-padrão baixo, indicando que as respostas são homogêneas. A mediana e a moda apontam que 100% dos respondentes confirmam a comunicação das informações, o que reforça que a empresa apresenta-se nesta categoria de forma completa.

Ao questionar o *controller* sobre a comunicação das informações dos níveis mais altos para os níveis mais baixos, o mesmo reportou que a administração preza pela comunicação repassada aos subordinados, a saber:

As reuniões são feitas pelos comitês (por segmento), os pontos aprovados são transcritos em ata da administração; na sequência esta é disponibilizada aos diretores e estes são os responsáveis pela retransmissão aos subordinados.

Govindarajan (1988) e Mintzberg et al. (2006) advertem que o processo de estratégia na fase da sua formulação necessita de mecanismos administrativos, tais como: estrutura organizacional, estilo gerencial e controle organizacional. Percebe-se na empresa a preocupação em manter as pessoas informadas, caracterizando um estilo gerencial. Este estudo coaduna também sob este aspecto com os achados de Kober, Nunes, Paul (2007).

### 6.2.5 Processos

Esta categoria teve o intuito de analisar se há compartilhamento de recursos entre os setores. Na Tabela 5 são apresentados os valores obtidos pelas respostas ao questionário.

Tabela 5 – Processos

Questão	Min	Max	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda
Há compartilhamento de pessoas com outros setores?	3,00	5,00	4,11	0,60	4,00	4,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que não há uma forte tendência em compartilhar o trabalho do funcionário com outros setores, em média o valor encontrado é de 4,11 de acordo com os respondentes do questionário. Nota-se um desvio-padrão baixo, de 0,60, indicando que as respostas são bastante homogêneas. Em relação a mediana e a moda é possível afirmar que mais de 50% dos respondentes não confirmaram o compartilhamento do trabalho do funcionário com outros setores, visto que o valor obtido foi 4.

Ao questionar o *controller* se há compartilhamento de recursos, em especial pessoas, o mesmo não confirmou a resposta e fez o seguinte relato:

Há sim reuniões entre setores que discutem assuntos em comum, visando sempre o objetivo da empresa.

Verifica-se que a fala do *controller* não corresponde exatamente ao observado nas respostas ao questionário. Por outro lado, percebe-se o envolvimento da contabilidade e controladoria nas estratégias da empresa. Porter (1999) afirma que, com vistas na missão da organização e nos sistemas de controle gerencial, o foco deve estar voltado às ações, por meio de estratégias que contribuam à atuação e desempenho da organização. Isto se confirma na resposta obtida pelo *controller* quando fala do objetivo organizacional.

### 6.2.6 Controle orçamentário

A intenção desta categoria é de verificar se há aperto nos controles orçamentários exercidos sobre as operações, ou seja, se são restritivos. Na Tabela 6 são mostrados os valores obtidos com as respostas ao questionário.

Tabela 6 – Controle orçamentário

Questão	Min	Max	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda
Você se depara com metas de controle apertado?	6,00	7,00	6,67	0,50	7,00	7,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A categoria analisada praticamente não apresentou variação nas respostas. É possível afirmar que a tendência de controle orçamentário é realizada quase que completa, com média 6,67. O desvio-padrão também é baixo, indicando que as respostas são semelhantes. A mediana e a moda mostram que todos os respondentes concordam que as metas de controle orçamentário são apertadas.

O *controller* foi questionado se há aperto nos controles orçamentários exercidos sobre as operações, e se há monitoramento das atividades. Um aspecto apontado pelo *controller*, nesta categoria, se refere ao programa de participação de resultados dos empregados atrelado à avaliação de desempenho, como segue:

A participação dos funcionários está dividida em três fatias: a primeira é se a empresa gera lucro de no mínimo 12% em relação ao patrimônio líquido do ano anterior; a segunda contempla se o segmento atingiu a sua meta; e a terceira corresponde à meta departamental. Atingindo a terceira meta uma parcela é distribuída ao departamento, observando que estas são reavaliadas em cada ano.

Observam-se semelhanças entre as repostas ao questionário e o reportado pelo *controller* da organização, em ambos os meios de coleta dos dados constatou-se uma forte tendência a adoção dos controles orçamentários. Percebe-se um alinhamento das respostas com o posicionamento de Macintosh (1994), quando aponta que as estratégias influenciam profundamente os sistemas de controle gerencial.

### 6.2.7 Controles profissionais

Nesta categoria a finalidade foi verificar o grau de autonomia dos gerentes e funcionários. Na Tabela 7 constam os valores segundo as respostas obtidas no questionário.

Tabela 7 – Controles profissionais

Questão	Min	Max	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda
As pessoas do departamento administrativo recebem autonomia para execução de tarefas?	4,00	6,00	5,00	0,71	5,00	5,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Denota-se que não há uma tendência de muita autonomia para executar as tarefas por parte dos funcionários, pois a média é 5,0. O desvio-padrão é baixo, indicando que as respostas são semelhantes. Em relação a mediana é possível afirmar que menos de 50% dos respondentes não concordam que há autonomia para execução das tarefas. Da mesma forma, em relação a moda, verifica-se que a há concordância, porém de forma parcial.

Para esta categoria de análise se questionou o *controller* sobre a autonomia dos funcionários na empresa, cuja resposta foi que as pessoas subordinadas não tem a abertura para tomada de decisão.

Infere-se que há semelhanças nas respostas obtidas no questionário para esta pergunta

e a fala do *controller*. Nas duas formas de coleta de dados se observou um entendimento de que a autonomia de decisão não é para todos. A estrutura hierárquica formalizada também foi observada na pesquisa documental, particularmente no organograma da empresa, com todas as posições definidas no sentido *top-down*. Este resultado de que a autonomia de decisão não é para todos também foi constatado no estudo de Kober, Nunes e Paul (2007).

### 6.2.8 Cultura organizacional

O intuito desta questão foi verificar aspectos sobre valores e ética entre os empregados da empresa. Os dados obtidos no questionário estão descritos na Tabela 8.

Tabela 8 – Cultura organizacional

Questão	Min	Max	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda
Há um forte censo de valores, crenças , normas dentro da empresa?	6,00	7,00	6,56	0,53	7,00	7,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que há uma forte presença da cultura organizacional, em média 6,56 conforme os questionados. O desvio-padrão é baixo, indicando que as respostas são bastante homogêneas. A mediana e a moda evidenciam que 100% dos respondentes confirmam que há censo de valores, crenças e normas dentro da empresa.

O *controller* foi questionado sobre a cultura organizacional e se os funcionários estão comprometidos com os objetivos da empresa e seus valores, cuja resposta segue:

Os valores da empresa são uma característica intrínseca nos trabalhos juntamente com o senso de ética. Todos levam consigo forte senso de valor e ética.

Percebe-se na empresa pesquisada o foco na missão da empresa e a direção rumo aos objetivos organizacionais. Nessa linha, pode-se mencionar o estudo de Hampton (1990) e Oliveira (1998), quando mencionam que as decisões estratégicas devem ser tomadas com base em informações consistentes para o êxito no cumprimento da missão da empresa.

### 6.2.9 Controles para necessidades específicas dos usuários da informação

Esta categoria tem a finalidade de verificar se todas as informações contidas nos relatórios contábeis são utilizadas. A Tabela 9 mostra as respostas ao questionário.

Tabela 9 – Controles específicos

Questão	Min	Max	Média	Desvio Padrão	Mediana	Moda
As informações contidas nos controles contábeis são sempre utilizadas?	6,00	7,00	6,44	0,53	6,00	6,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A maioria dos respondentes acredita que todas as informações apresentadas nos relatórios contábeis são utilizadas, apresentando uma média de 6,44. O desvio-padrão é baixo, indicando que as respostas são semelhantes. A mediana revela que mais de 50% dos respondentes confirmam a completa utilização dos relatórios. Na moda, verifica-se que a maioria dos respondentes confirma a utilização dos relatórios contábeis.

O *controller*, ao ser questionado se todas as informações contidas nos relatórios contábeis são utilizadas e se são fornecidas informações adicionais, como detalhamento de relatórios, respondeu o seguinte:

As informações são restritas para quem as necessita, cada chefia de setor tem o controle interno de acessos e de liberações, então é extremamente restrito.

Constatam-se semelhanças nas repostas ao questionário em relação a esta pergunta e

na entrevista com o *controller*, ao concordarem sobre a utilização das informações contidas nos relatórios contábeis. No entanto, constatou-se nas respostas que somente os responsáveis pelas divisões recebem estas informações contábeis. Estes resultados coadunam com a pesquisa de Kober, Nunes e Paul (2007) em um hospital público da Austrália, o que sugere semelhanças nas políticas e procedimentos, embora seja um setor econômico bastante distinto do investigado neste estudo, que é metal mecânico.

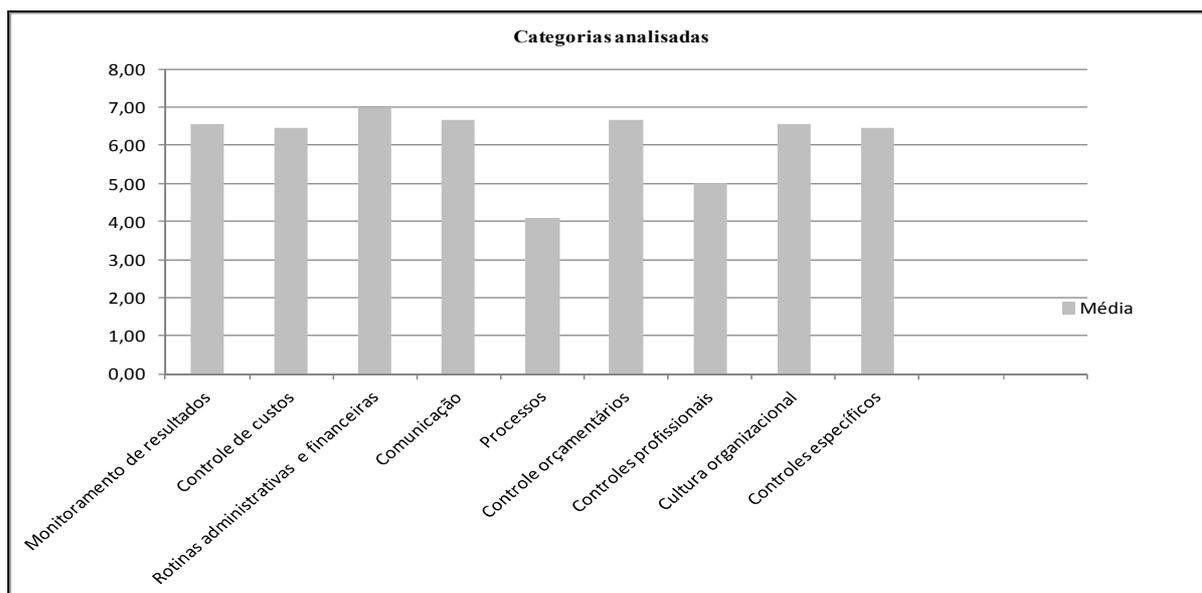
### 6.3 Inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais

A empresa pesquisada realizou mudanças internas no ano de 2007, quando sentiu a necessidade de alterar seus sistemas de controle gerencial. O *controller* relatou que a mudança nos sistemas de controle gerencial se deu por necessidade de melhorar os controles gerenciais. Esta mudança ocorreu simultaneamente com a implementação do sistema alemão SAP R/3 (*Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung* ou Sistemas, Aplicativos e Produtos para Processamento de Dados) em substituição ao sistema BANN (um sistema *Enterprise Resource Planning - ERP* desenvolvido em *Netherlands*).

Abernethy e Brownell (1999) já advertiram sobre o alto custo para a implementação de sistemas interativos, mas frisavam os benefícios proporcionados pela troca de informações estratégicas entre os setores, que são maiores do que o custo gerado, permitindo assim a evolução da empresa. O *controller* relatou que o sistema antigo já possuía as funções necessárias para as adaptações realizadas, assim a empresa não precisou ter custos adicionais, no entanto considerou como fator contingencial a fase de adaptação deste novo sistema.

Além de todos os aspectos investigados se questionou se a empresa adapta os sistemas de controle gerencial para atender as estratégias e a resposta foi positiva. O entrevistado ilustrou esta situação, explicando que para atender a demanda, por exemplo, “se a empresa tem uma estratégia de crescimento, ela precisa acompanhar esse crescimento, assim, com certeza ela vai adaptar seu sistema para conseguir se moldar à estratégia e conseguir crescer”.

No intuito de identificar a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais, mostra-se no Gráfico 1 o resultado conjunto desta pesquisa, com todas as categorias analisadas e suas respectivas médias.



Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 1 – Categorias de análise

Com a ilustração conjunta dos resultados buscou-se averiguar se os sistemas de controle gerencial se moldam às mudanças das estratégias na empresa. Percebe-se uma tendência de monitoramento dos resultados quase que completa, com média 6,56, e do controle de custos, com média de 6,44. Quanto aos controles das rotinas administrativas e financeiras se confirma a tendência de forma completa, visto que a média das respostas foi 7. E a tendência em comunicar as informações para os níveis mais baixos a média foi 6,67.

No entanto, verifica-se que não há uma tendência em compartilhar o trabalho com outros setores, apresentando uma média de 4,11 de acordo com os respondentes do questionário, confirmado na entrevista com o *controller* da empresa. Do mesmo modo, com média 5,0 verifica-se que não há uma tendência de conceder autonomia para executar as tarefas por parte dos funcionários. Por fim, as demais categorias apresentaram uma tendência quase que completa. O controle orçamentário ficou com uma média de 6,67, o controle organizacional com 6,56 e os controles específicos com 6,44.

As respostas obtidas na entrevista com o *controller* apresentaram-se de modo muito semelhante aos resultados apontados pelos respondentes do questionário. Assim, constata-se por esta análise que a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais ocorreu quase que de forma completa na empresa investigada. Estes resultados corroboram parcialmente os achados da pesquisa de Kober, Nunes e Paul (2007), já que não foi verificada a existência da relação bidirecional, apenas que os sistemas se moldam às mudanças das estratégias na empresa.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou verificar a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais em uma grande empresa de gestão descentralizada. Para tal realizou-se pesquisa descritiva com abordagem qualitativa, por meio de um estudo de caso em uma grande empresa industrial de capital aberto, localizada na região sul do Brasil. Os dados foram obtidos mediante aplicação de uma entrevista semi-estruturada com o *controller* e um questionário estruturado aplicado a nove chefes de departamento. As questões foram fundamentadas nos estudos de Kober, Nunes, Paul (2007).

Constatou-se presença marcante dos sistemas de controle gerencial na empresa, em especial: monitoramento dos resultados, controle de custos, controles burocráticos, comunicação, controle orçamentário e cultura organizacional. Os respondentes da pesquisa foram unânimes em responder que há uma forte ênfase na adesão às regras, políticas ou planos da empresa, do mesmo modo, apontaram uma forte aprovação da política da empresa. Os resultados desta pesquisa estão em linha com os achados de Macintosh (1994), que as estratégias influenciam profundamente os sistemas de controle gerencial.

Ao contrário do estudo de Kober, Nunes e Paul (2007), não foram evidenciados nesta pesquisa novas estratégias organizacionais por conta da mudança nos sistemas de controle gerencial. Não foi verificada a existência da relação bidirecional, apenas que os sistemas se moldam às mudanças das estratégias na empresa. A empresa passou por mudanças em seus sistemas de controle gerencial no ano de 2007, no sentido de melhorar os controles gerenciais. Os relatos do *controller* na entrevista demonstram de forma consistente como os controles gerenciais contribuem e favorecem os resultados da empresa.

Ficou evidenciado também que a empresa trabalha com planejamento estratégico e os gestores alinham as operações para atingir o planejado, conseqüentemente os sistemas de controle gerencial devem ser moldados para atender as estratégias traçadas. Estes achados coadunam com as pesquisas de Simons (1990, 1991, 1994), que o uso dos sistemas de controle gerencial auxilia as estratégias e direciona para a execução das metas. Ficou nítida neste ambiente empresarial a relevância do planejamento para a formulação das estratégias e a importância da sua ligação com os sistemas de controle gerencial.

Conclui-se que ocorre a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais, conforme observado no estudo de Kober, Nunes, Paul (2007). No entanto, os resultados diferenciam-se no que concerne a existência da relação bidirecional, ou seja, os sistemas de controle gerencial se moldam para atender as mudanças na estratégia, mas o uso dos instrumentos de gestão dos sistemas de controle gerencial não é o causador de mudanças na estratégia da empresa.

Os achados deste estudo, em vista de suas limitações, despertam interesse para a realização de novas pesquisas sobre sistemas de controle gerencial e a inter-relação com a estratégia organizacional. Desta forma, recomenda-se ampliar a quantidade de empresas para fins comparativos dos resultados, inclusive de diferentes setores. Outra sugestão para futuras pesquisas é contemplar sistemas de controle gerencial diversos dos considerados neste estudo, especialmente se for considerado algum setor que tenha demandas distintas.

## REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M.A.; BROWNELL, P. O papel dos orçamentos em organizações que enfrentam a mudança estratégica: um estudo exploratório. **Statement of Expenditure**, v. 24, p. 189-204, 1999.
- AGUIAR, A.B; FREZATTI, F. Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégia: Contribuição da Teoria da Contingência. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2007.
- ANTHONY, R.N. **Planning and control systems: a framework for analysis**. Cambridge: Harvard University Press, 1965.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw Hill, 2008.
- ANSOFF, H. I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- ARCHER, S.; OTLEY, D.T. Estratégia, estrutura, planejamento e sistemas de controle e avaliação de desempenho. **Management Accounting Research**, v. 2, p. 263-303, 1991.
- BERTALANFFY, L.V. **Teoria geral dos sistemas**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1977.
- BISBE, J.; OTLEY, D. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 8, p. 709-737, 2004.
- DAVILA, T. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 4/5, p. 383-409, 2000.
- DENT, J. C. **Estratégia, organização e controle: algumas possibilidades para a pesquisa em contabilidade**. . **Statement of Expenditure**, v. 15, p. 3-24, 1990.
- DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S.R.; HARDY, C.; NORD, W.R. **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análises e novas questões em estudos organizacionais**. Vol. 1. São Paulo: Atlas, 1999.
- DRAZIN, R.; VAN DE VEM A.H. Alternative forms off it contingency theory. **Administrative Scienci Quarterly**, v. 30, p. 514-539, 1985.
- FISCHMANN, A.A.; ALMEIDA, M.I.R. **Planejamento estratégico na prática**. São Paulo: Atlas, 1991.
- FLAMHOLTZ, E. Effective organizational control: a framework, applications, and implications. **European Management Journal**, v. 14, n. 6, p. 596-611, 1996.
- FREZATTI, F. **Orçamento empresarial**. 5. ed. São Paulo: Atlas. 2009.
- GOVIDARAJAN, V.A., GUPTA, A.K. Linking control systems to business unit strategy impact on performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n. 1, p. 51-66, 1985.
- GOVIDARAJAN, V.A. Contingency approach to estrategy implementation at the busness-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. **Academy of Management Journal**, v. 31, n. 4, p. 828-853, 1988.

- HAIR Jr, J.F.; BABIN, B.; MONEY, A.H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HAMPTON, D.R. **Administração: processos administrativos**. São Paulo: MacGraw-Hill, 1990.
- HENRI, J.F. Organisational culture and performance measurement systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 77-103, 2006.
- HOPWOOD, A.G. A arqueologia dos sistemas de contabilidade. **Statement of Expenditure**, v. 12, p. 207-234, 1987.
- JERMIAS, J.; GANI, L. Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 179-200, 2004.
- KOBER, R.; NG, J.; PAUL, B.J. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. **Management Accounting Research**, v.18, n. 4, p. 425-452, 2007.
- MACINTOSH, N.B. **Contabilidade gerencial e sistemas de controle: uma abordagem organizacional e comportamental**. New York: John Wiley & Sons. 1994.
- MERCHANT, K.A. The control function of management. **Sloan Management Review**, v. 23, n. 4, Summer, 1982.
- MERCHANT, K.A.; VAN DER STEDE, W.A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. New York: Pearson, 2007.
- MINTZBERG, H. **The nature of managerial work**. New York: Harper & Row, 1973.
- MINTZBERG, H. **The structuring of organizations**. New Jersey: Prentice Hall, 1979.
- MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GROSHAL, S. **O processo da estratégica**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria no Banco do Brasil . In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, v. 4., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2004.
- OTLEY, D.T.; BERRY, A. Case study research in management accounting and control. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 45-65, 1994.
- OLIVEIRA, D.P.R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas**. São Paulo: Atlas, 1989.
- PORTER, M.E. Vantagem competitiva das nações. In: PORTER, M.E. **Competição: estratégias competitivas essenciais**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 4, p.357-374, 1987.
- SIMONS, R. Strategic orientation and top management attention to control systems. **Strategic Management Journal**, v. 12, p. 49-62, 1991.
- SIMONS, R. How top managers use control systems as levers of strategic renewal. **Strategic Management Journal**, v. 15, p. 169-189, 1994.
- SIMONS, R.A. **Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal?** Boston: Harvard Business School Press, 1995.
- VAN DER STEDE, W.A. Measuring ‘tight’ budgetary control. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 119-137, 2001.
- WOUTERS, M.; WILDEROM, C. Developing performance measurement systems as enabling formalisation: a longitudinal field study of a logistics department. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, p. 488-516, 2008.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.