



ISSN: 1984-6266

Sistema de Controle Gerencial: análise empírica com foco nas tensões dinâmicas.

Kelly Cristina Mucio Marques

UEM – Universidade Estadual de Maringá
kcmmarques@uem.br

Priscila Schiavão Hubel

UEM – Universidade Estadual de Maringá
priscila_hubel@hotmail.com

Reinaldo Rodrigues Camacho

UEM – Universidade Estadual de Maringá
rrcamacho@uem.br

Katia Abbas

UEM – Universidade Estadual de Maringá
katia_abbas@yahoo.com.br

Recebimento:

11/06/2018

Aprovação:

10/05/2019

Editor responsável pela aprovação do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Editor responsável pela edição do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

Resumo

O objetivo desta pesquisa foi analisar como está estruturado o Sistema de Controle Gerencial (SCG) de uma empresa focando o gerenciamento das tensões dinâmicas, de acordo com o modelo conceitual de Tessier e Otley (2012). Para atender o objetivo, foi empreendido um trabalho de campo, descritivo e qualitativo. Os dados foram obtidos por meio de entrevistas e pesquisa documental. As conclusões evidenciaram que o SCG é formado por práticas que atendem a todos os quatro objetivos do sistema de controle descritos no modelo usado. A informação e a aprendizagem gerada pelo controle de desempenho estratégico são incorporadas nas metas de desempenho operacional e nos controles de limites estratégico e operacional, promovendo a ação e também a restrição do comportamento, gerando o balanceamento das intenções do controle, com o consequente gerenciamento das tensões dinâmicas. Uma sugestão para o refinamento do modelo conceitual é explorar mais a verificação das intenções relativas às consequências dos controles, especialmente separando essas consequências tanto para a gestão (alta e média) quanto para os demais funcionários, de modo que possam ser classificados de forma mais clara.

Palavras-chave: SCG. Tensões dinâmicas. Alavancas de Controle.



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE
MESTRADO E DOUTORADO

DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rc&c.v10i3.59870>

MANAGEMENT CONTROL SYSTEM: EMPIRICAL ANALYSIS WITH FOCUS ON DYNAMIC TENSION

ABSTRACT

The aim of this paper was to analyze how a company's management control system (MCS) is structured and focused on the management of dynamic tension, according to the conceptual model of Tessier and Otley (2012). To reach the objective, works of descriptive, qualitative and field nature were conducted. The data were obtained through interviews and documental research. The conclusions evidence that the MCS is formed of practices that comply with all four objectives of the control system described in the model used. The information and learning generated by strategic performance control are incorporated into operational performance goals as in strategic and operational control boundary, promoting the action and constraint of behavior, generating a balance of control intention, with the consequent management of dynamic stresses. One suggestion for the refinement of the conceptual models is to explore the verification of the relative intentions to the consequences of control, specially separating the consequences for management (high and low) as for other employees, thus making them clearer to be classified.

Keywords: MCS. Dynamic tension. Control Levers.

1 Introdução

As alavancas de controle (*levers of control* - LOC) de Simons (1995) compõem um dos modelos usados para analisar o Sistema de Controle Gerencial (SCG) de uma organização e sua relação com a estratégia, considerando a importância desse sistema não somente na abordagem tradicional de implementação da estratégia, mas também como influenciador da mesma. Neste modelo Simons (1995) defende que a empresa deve trabalhar os valores centrais, os riscos a serem evitados, as incertezas estratégicas e os aspectos críticos de desempenho, que constituem as variáveis básicas de controle estratégico. Para tanto, devem ser utilizadas as chamadas alavancas de controle: sistemas de crenças, sistemas de restrições, sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo.

Tanto no Brasil como no exterior diversos estudos têm utilizado esse modelo para avaliar o SCG das organizações como os de Tuomela (2005), Collier (2005), Diehl (2006), Henri (2006), Ferreira e Otley (2009a), Mundy (2010), Oyadomari, Cardoso, Silva e Perez. (2010), Isidoro (2012), Sousa, Roncon e Lavarda (2013) e Cruz, Frezatti e Bido (2015).

Alguns pontos fortes do modelo são que seu foco está embasado em questões estratégicas e em suas implicações para o sistema de controle, além disso, oferece uma perspectiva ampla dos controles empregados e como os mesmos são usados pelas empresas (Widener, 2007; Ferreira & Otley, 2009b). Apesar de sua relevância bem como da sua utilização em diversos estudos empíricos, pontos fracos sobre as alavancas de controle têm sido levantados. As críticas salientam que sua principal fraqueza está na definição de seus conceitos, que são muito vagos e às vezes ambíguos (Tessier & Otley, 2012; Ferreira & Otley, 2009b). Conforme Tessier e Otley (2012), a consequência disso é a apresentação de resultados empíricos confusos, tornando difícil a construção de um corpo coerente de conhecimento.

Assim, para auxiliar essas questões, especialmente no tocante aos pontos fracos, Tessier e Otley (2012) desenvolveram um modelo conceitual com base nas alavancas de controle de Simons, usando uma abordagem holística, que consiste em analisar a consistência interna dos componentes, além de compará-los com conceitos similares na literatura. Com isso, para cada ambiguidade levantada em relação aos conceitos, foi proposta uma solução. O resultado é um modelo conceitual em que seus componentes são melhores definidos e mais integrados, sendo, por isso, mais útil para aplicação nas pesquisas empíricas (Tessier & Otley, 2012).

Ainda em relação ao estudo do SCG, uma questão que vem sendo destacada refere-se as tensões dinâmicas que surgem do balanceamento entre objetivos opostos presentes nas empresas (Mundy, 2010). Os SCG são usados não apenas como controle para o alcance dos objetivos das organizações, mas também como facilitadores na busca de novas oportunidades e resolução de problemas. Para gerenciar esses objetivos que seguem rumos opostos é necessário um equilíbrio, de modo que ambos possam ser atingidos.

Considerando o exposto, este trabalho pretende responder os seguintes questionamentos: **Como está estruturado o SCG de uma indústria de acordo com o modelo conceitual de Tessier e Otley (2012)? Como são gerenciadas as suas tensões dinâmicas?** O objetivo do trabalho é analisar como está estruturado o SCG da organização investigada focando o gerenciamento das tensões dinâmicas. Para conduzir a investigação, foi empreendido um trabalho de campo em uma indústria situada na região sul do Brasil através de entrevistas e pesquisa documental.

O trabalho traz algumas contribuições. Primeiro, a utilização de um modelo que analisa diversos níveis de abordagem do SCG (Tessier & Otley, 2012), permite sua visualização de forma mais ampla, o que pode ser útil para levantar pontos que precisam ser adequados ou ajustados pela organização. Segundo, a análise das tensões dinâmicas propicia a verificação da existência ou não de equilíbrio no sistema, o que é importante para a criação de vantagem competitiva (Mundy, 2010). Terceiro, através de buscas efetuadas em bases de periódicos nacionais e internacionais, não foram encontrados trabalhos que utilizassem o modelo em questão. Ademais, Tessier e Otley (2012) apontam que por ser um modelo conceitual o mesmo precisa ser testado empiricamente, ou reanalisando casos publicados ou analisando novos casos. Por isso, os achados podem levantar pontos onde o modelo pode ser refinado. Quarto, o trabalho auxilia no entendimento de como uma empresa usa seu SCG para gerenciar suas metas e avaliar sua estratégia.

Além desta introdução, este artigo apresenta mais quatro seções. A segunda seção apresenta a revisão dos conceitos e definições usadas no trabalho empírico. A terceira seção descreve os aspectos metodológicos da pesquisa de campo. A quarta seção apresenta as análises e os resultados da pesquisa de campo. Por fim, a quinta seção evidencia as conclusões e recomendações para trabalhos futuros.

2 Referencial Teórico

Várias são as definições encontradas para SCG na literatura. Algumas divergem entre si, outras se complementam e por esse motivo o SCG foi abordado nesta pesquisa não apenas como um instrumento de auxílio aos gestores na tomada de decisão, mas como “a integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho” (Horngren, Sundem & Stratton, 2010, p. 300). Portanto, entende-se o SCG como um processo que envolve o planejamento, o controle e a avaliação de desempenho, compreendendo segundo Simons (1994), todas as rotinas e procedimentos utilizados pelos gestores para manter ou alterar padrões nas atividades organizacionais.

Assim como no caso da definição, também não há um consenso em relação ao escopo do SCG. De acordo com Anthony e Govindarajan (2008), existem duas linhas de raciocínio. A primeira implica no uso do SCG apenas para implementação da estratégia, e nesse caso, o SCG é ajustado a ela. A segunda linha considera que as estratégias surgem pela experimentação e podem ser influenciadas pelo sistema, sendo ele responsável também por sua elaboração. O modelo conceitual utilizado neste trabalho se relaciona com a segunda corrente de pensamento, sendo então considerada no estudo. Na sequência foi apresentado o modelo de Tessier e Otley (2012).

2.1 Modelo conceitual de Tessier e Otley

O modelo conceitual de Tessier e Otley (2012) foi desenvolvido a partir da desconstrução do modelo de alavancas de controle de Simons (1995), através da análise das ambiguidades relativas aos diferentes conceitos apresentados por este. Tessier e Otley (2012) apontam que no centro de seu modelo (primeiro nível) estão os controles individuais à disposição dos gestores, podendo ser classificados como sociais e técnicos. Controles sociais são definidos como aqueles que apelam para o emocional e são constituídos de valores fundamentais, crenças, normas e símbolos. Já os controles técnicos especificam como as tarefas estão sendo desempenhadas e como os indivíduos e grupos estão organizados, sendo baseados em regras, procedimentos e padrões; governam as atividades do dia a dia (Tessier & Otley, 2012).

No segundo nível estão os diferentes sistemas de controle, representados pelos objetivos dos controles, cada qual com seu objetivo específico, de acordo com Tessier e Otley (2012) são eles:

Sistema de controle de desempenho operacional: foca as variáveis críticas de desempenho em nível operacional, sendo definido como o conjunto de controles que supervisionam o que a organização deve fazer para atingir a estratégia. Incluem os sistemas de *feedback*, inseridos por Simons no sistema de uso diagnóstico. No entanto, ele também pode incluir valores e símbolos;

Sistema de controle de desempenho estratégico: foca as incertezas estratégicas e é definido como o conjunto de controles que monitoram se a organização tem a estratégia adequada para assegurar que sua visão seja atingida. O papel deste controle é sinalizar a necessidade de rever as estratégias. Os alvos focam no desempenho estratégico como a participação no mercado, diferentemente do desempenho operacional;

Sistema de controle de limite operacional: é definido como o conjunto de controles que informam aos funcionários os limites impostos às suas ações no nível operacional da organização. Estes limites podem ser comunicados através de controles sociais como valores e normas ou através de controles técnicos como regras e procedimentos. Eles têm a função de comunicar os limites organizacionais ou aqueles estabelecidos pelo setor de atuação da empresa ou mesmo pela sociedade na qual está inserida;

Sistema de controle de limite estratégico: está baseado na busca de oportunidades e é definido como o conjunto de controles que informam aos funcionários o domínio aceitável para essa busca. Estes controles estão voltados para os limites em nível estratégico da organização.

O desempenho estratégico e o desempenho operacional estão preocupados com desempenho, enquanto o limite estratégico e o operacional estão preocupados com a observância ou o cumprimento (*compliance*) (Tessier & Otley, 2012).

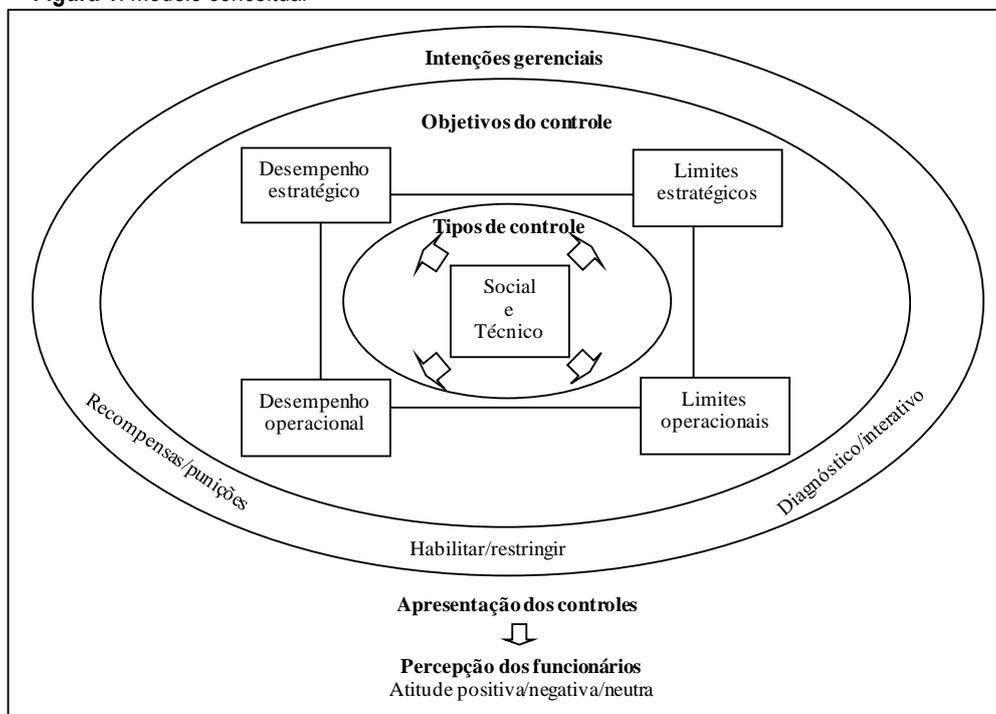
De forma similar ao outro nível do modelo, os sistemas apresentados não operam de forma separada, uma vez que os controles são neutros, podendo existir sinergia entre os mesmos. Cada controle pode gerenciar o desempenho e/ou a observância em diferentes níveis e esses objetivos não são mutuamente excludentes, mas forças opostas que coexistem e criam tensões. Para Tessier e Otley (2012) o objetivo de desempenho está ligado à obtenção das metas organizacionais e à criação de valor, enquanto o objetivo de observância se preocupa com o seguimento das regras e a preservação do valor.

O terceiro nível do modelo representa as intenções dos gestores e enfatiza as diferentes escolhas que os mesmos podem fazer em relação aos sistemas de controle. Os gestores podem decidir quais controles terão como foco principal a discussão e o aprendizado, ou seja, o uso de forma interativa na proposta de Simons, e quais serão analisados apenas se existir algum desvio, ou seja, uso diagnóstico. Os gestores também podem decidir se os controles serão usados de modo a promover a criatividade (*habilitar*) ou de modo a assegurar a previsibilidade (*restringir*). Podem ainda decidir quais serão as consequências (*recompensa* ou *punição*) do alcance ou não do desempenho e da observância exigidos.

Finalmente, quando o sistema de controle está desenhado, os gestores podem decidir como apresentar o mesmo, ou seja, como comunicar, quais os canais usados e qual o conteúdo da mensagem. Além das

intenções dos gestores (habilitar e restringir), que constitui um atributo do desenho do sistema de controle, o modelo conceitual também inclui a percepção dos funcionários, que se refere a interpretação sobre para que serve o controle (Tessier & Otley, 2012). Isso porque os dois grupos podem não entender os controles da mesma forma. Ressalta-se que a forma de apresentação dos controles e a percepção dos funcionários não fizeram parte do escopo deste trabalho. O modelo completo pode ser visualizado na Figura 1.

Figura 1: Modelo conceitual



Fonte: Adaptado de Tessier e Otley (2012, p. 173)

Uma distinção em relação ao modelo de Simons (1995) se refere aos termos uso interativo e diagnóstico. Para Simons (1995), os sistemas de controle diagnóstico e interativo são considerados como padrões de atenção por parte dos gestores, em que no sistema interativo a alta gestão se envolve no processo focando a atenção nas incertezas estratégicas possibilitando a renovação da estratégia; já no sistema diagnóstico existe a garantia de que a organização está funcionando e que as metas e estratégias pretendidas são atingidas sem a necessidade de monitoramento constante, sendo observado apenas quando da existência de desvios. Já para Tessier e Otley (2012), se os controles interativos e diagnósticos focam exclusivamente a intensidade de uso, eles não são controles *per se*, mas sim descrições de como os gestores usam o controle. Por isso, eles fazem parte das intenções dos gestores.

Essa forma de conceituar pode facilitar a classificação dos controles, uma vez que um controle que visa monitorar desempenho pode ser usado de forma interativa, o que no modelo de Simons (1995) não é viável, pois se o controle avalia variáveis críticas de desempenho ele é diagnóstico, independente da forma como o mesmo é usado. Tal inflexibilidade causa dificuldade no momento de classificação de determinado controle no sistema.

Outra distinção se refere à alavanca referente ao sistema de crenças (Simons, 1995), que no modelo de Tessier e Otley (2012) não representa um sistema de controle *per se*, mas sim controles sociais que juntamente com controles técnicos são componentes dos quatro sistemas de controle. Essa diferença também impacta a classificação dos tipos de controle, uma vez que se considera a oportunidade para que crenças possam fazer parte de qualquer sistema de controle.

Devido aos diferentes objetivos dos controles são criadas tensões que precisam ser gerenciadas. O conceito de tensões é advindo das alavancas de controle de Simons (1995). Existe a inter-relação entre as quatro alavancas e para que o SCG consiga atingir seu objetivo é necessário que haja um equilíbrio entre as mesmas. Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009) afirmam que o equilíbrio entre as alavancas é obtido através do embate de duas forças opostas e que cada uma dessas forças se compõe de duas alavancas. Isso porque em seu construto, Simons (1995) menciona que deve haver um equilíbrio entre as forças negativas e positivas. Os controles positivos motivam, recompensam, guiam e promovem aprendizado, enquanto os negativos coagem, punem, prescrevem e controlam; ambos são forças opostas que precisam coexistir para criar as tensões dinâmicas, que por sua vez vão assegurar o controle efetivo (Simons, 1995).

Os sistemas de crenças e de controle interativo criam um ambiente informacional positivo que encoraja o compartilhamento de informações e aprendizado, enquanto os sistemas de restrições ou limites e o de controle diagnóstico são usados para restringir o comportamento em busca de oportunidades e para a alocação de recursos escassos, sendo forças negativas (Simons, 1995). Os gestores usam as quatro alavancas para equilibrar a exigência do controle com a necessidade de inovação e aprendizado e, com isso, gerenciam os conflitos organizacionais e geram as tensões dinâmicas que influenciam o desenvolvimento das capacidades da organização (Mundy, 2010).

No modelo de Tessier e Otley (2012) as tensões dinâmicas são geradas pelo balanceamento ou equilíbrio das intenções “habilitar” (*enabling*) e “restringir” (*constraining*) e, para os autores mencionados, essa é outra dimensão que não pode ser descrita usando as alavancas de controle. Este ponto de diferenciação entre os modelos é importante, uma vez que Tessier e Otley (2012) focam seu modelo no duplo papel dos controles e usam os rótulos mencionados para descrever cada um. Já o modelo de Simons (1995) usa as forças positivas e negativas para explicar a intenção dos controles, mas em nenhum ponto essas forças são usadas para classificar o tipo de controle presente no sistema. Desse modo, a classificação entre controles que servem para habilitar ou para restringir, fornece um ponto adicional para a avaliação do balanceamento de forças opostas e criação das tensões dinâmicas.

Em relação às consequências dos controles, no modelo de Tessier e Otley (2012), os gestores podem decidir recompensar ou punir tanto o desempenho quanto a observância. De forma diferente, Simons (1995) aponta que as organizações recompensam o desempenho e punem o não desempenho ou a não observância, mas não recompensam a observância. Essa é outra diferença do modelo proposto.

De forma geral, verificam-se diferenças substanciais no modelo proposto em relação ao de Simons (1995). No entanto, é interessante verificar como o modelo funciona na prática, se ainda existem ambiguidades e termos confusos e onde o mesmo pode ser refinado.

3 Procedimentos Metodológicos

Este trabalho é descritivo, pois segundo Andrade (2002), este tipo de pesquisa procura observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos coletados sem a interferência do pesquisador. No que diz respeito aos procedimentos técnicos, possui características de pesquisa de campo, pois trata de investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Quanto à estratégia usada, trata-se de pesquisa de avaliação. Segundo Martins e Theóphilo (2007), a pesquisa de avaliação é uma estratégia aplicada para avaliar programas, projetos etc., que investiga fenômenos em seu contexto real. Por isso, é adequada para a avaliação do sistema de controle da empresa em questão.

Esse tipo de pesquisa deve ser orientado por rigorosa abordagem metodológica contemplando a definição clara do problema a ser investigado, possuir uma plataforma teórica e documentação detalhada do que vai ser investigado, escolha de técnicas para o levantamento dos dados e plano de análise dos resultados encontrados, estabelecimento de critérios para a avaliação e procedimentos de comparação (Martins &

Theóphilo, 2007). Nesse sentido, o problema levantado e a plataforma teórica estão alinhados na forma de pesquisa de avaliação. As técnicas de coleta de dados foram descritas em detalhes na sequência e, quanto aos critérios de avaliação e comparação, foi usado o modelo conceitual descrito na seção anterior. A análise dos dados ocorreu mediante a confrontação das informações e dados obtidos na empresa com a revisão conceitual do modelo.

É importante notar que o modelo apresentado não tem intenção de avaliar a aderência do sistema de controle a algo esperado para verificar se o mesmo é bom ou ruim, mas sim verificar quais práticas de controle a empresa possui e como elas estão dispostas em relação aos diversos objetivos e intenções.

Os dados foram coletados em dois momentos. Primeiro foram realizadas duas entrevistas com o responsável pela controladoria da empresa em 2013. Posteriormente, as questões do roteiro de entrevistas dedicadas a verificar as características dos controles foram aplicadas novamente em 2015 para o responsável pela controladoria.

Na primeira etapa, realizada em agosto de 2013, um roteiro de entrevista semiestruturado foi aplicado com intuito de identificar e classificar os controles gerenciais existentes na empresa, tendo duração de aproximadamente uma hora. O roteiro foi formulado com base na revisão da literatura, usando principalmente os trabalhos de Simons (1995) e Oyadomari (2008). Foi questionado sobre quais práticas de controle existiam na empresa e, para cada uma delas, havia um conjunto de oito questões com as características das alavancas de controle, para permitir sua classificação. Foi questionado também sobre práticas para motivar e direcionar as ações dos funcionários, como funcionam os incentivos e sobre o aprendizado e compartilhamento do conhecimento. A segunda etapa ocorreu no mês de setembro de 2013 e durou cerca de duas horas. Nesta fase, foram descritos com detalhes os processos dos controles. As entrevistas foram gravadas com a concordância do entrevistado e transcritas posteriormente.

Foram extraídas características dos controles usados na empresa, sendo preciso estipular os construtos usados nas classificações da pesquisa empírica. Por isso, o roteiro de entrevistas englobou oito afirmativas com respostas em escala *likert* de cinco pontos para facilitar a classificação dos controles entre uso diagnóstico ou interativo e entre as intenções habilitar e restringir. As questões descrevem basicamente a forma de uso e o envolvimento das pessoas (alta e média gestão e demais funcionários) em seu processo, tanto na elaboração quanto na utilização da prática. De acordo com a argumentação de Tessier e Otley (2012), foi considerado como uso interativo as seguintes características: foco principal de promover discussão e aprendizado; controle discutido intensivamente durante reuniões para direcionar a atenção dos gestores, foco sobre o aprendizado de mudanças incrementais no ambiente externo e posterior adaptação da estratégia; facilitar e promover comunicação focando a atenção dos gestores. Como uso diagnóstico destacam-se as características: controle visto somente se existir algum desvio; visto em reuniões mensais somente se mudanças notáveis no ambiente externo forem detectadas.

Quanto à classificação entre habilitar e restringir também foram consideradas características extraídas de Tessier e Otley (2012). Para habilitar destacam-se: controle usado de forma a promover a criatividade e flexibilidade e sinalizar em quais domínios a empresa pode buscar oportunidades. Para restringir destacam-se: controle usado para assegurar a previsibilidade e especificar domínios inapropriados para a busca de oportunidades.

Em 2015 foi reaplicada a parte da entrevista relacionada às características dos controles para que os dados pudessem ser triangulados com aqueles obtidos em 2013, como forma de verificar a existência de divergências na descrição e classificação das características dos controles.

Foram utilizadas múltiplas fontes de evidência como anotações e gravações, além de ser disponibilizada a consulta a documentos internos e externos, participação em reuniões e visitas às instalações. O *website* da empresa também foi consultado. As múltiplas fontes de evidência foram usadas para a triangulação de dados, como forma de atentar para a confiabilidade dos dados. Para auxiliar o levantamento das informações na fase de análise foi utilizada a análise de conteúdo. O estudo empírico está delimitado à

análise do sistema de controle da empresa investigada, ou seja, todas as práticas que compõem este sistema foram levantadas e analisadas.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

A pesquisa foi realizada em uma indústria localizada no sul do Brasil, sendo subsidiária de uma multinacional com sede nos Estados Unidos. A unidade pesquisada atua no mercado desde 1997 e conta com 400 funcionários. A produção está voltada para itens personalizados para indústrias de grande porte e 95% das vendas estão concentradas em 10 clientes. Sua produção é feita mediante pedido e a estratégia está focada na qualidade de seus produtos através da diferenciação. A subsidiária obedece aos mandatos da matriz em relação às atividades e ao processo de controle, além de seguir as normas brasileiras e americanas de contabilidade. Foram analisadas todas as práticas que compõem o SCG da empresa.

4.1 Classificação dos componentes do SCG pelo Modelo de Tessier e Otley

Este item visa descrever todas as práticas do SCG e fazer sua classificação de acordo com o modelo escolhido, para posterior discussão do gerenciamento das tensões dinâmicas.

4.1.1 Plano de Negócios

A empresa possui um planejamento estratégico de médio e longo prazo. Esse plano é elaborado em cada empresa do grupo (subsidiária) e, posteriormente, é consolidado em nível regional. Depois dessa etapa é passado para a aprovação global da matriz. Cada etapa passa por aprovação e é revisado anualmente. Participam como atuantes em sua elaboração os Gerentes Financeiro, Comercial, de Recursos Humanos e de Operações. O plano de médio prazo é acompanhado e compartilhado periodicamente com a alta e média gestão (gerentes locais). Já o plano de longo prazo detalhado somente é compartilhado com a alta gestão (gerentes regionais).

O plano de negócio tem como objetivo nortear as ações da organização como alocações de recursos, posicionamento no mercado, antecipação a novas tendências de produtos e novos entrantes, riscos, oportunidades e principalmente mensurar o retorno do capital empregado no negócio para os próximos anos visando a perpetuidade da empresa. Também é feita a comparação do cenário atual com o projetado com o objetivo de alterar as metas para cumprimento do objetivo, há reuniões mensais de monitoramento micro e macroeconômico geral analisando qualidade do produto, mercado e indicadores econômicos.

É gerado um desdobramento do plano de negócio onde é revisado anualmente o mercado de atuação analisando a participação frente aos concorrentes, qualidade do produto, aplicação tecnológica, novas tendências de mercado (nível mundial), oportunidades e riscos, que são mensurados e traduzidos nos indicadores econômicos, no balanço, na demonstração do resultado do exercício e no fluxo de caixa. No plano são colocados indicadores financeiros, que constituem o foco principal, e não financeiros.

Pelas características apresentadas, o plano se classifica no sistema de controle de **Desempenho Estratégico**. Esse tipo de controle tem o objetivo de focar as incertezas estratégicas e monitorar se a organização tem uma estratégia apropriada para assegurar que sua visão e missão sejam atendidas (Tessier & Otley, 2012). A empresa tem como visão a inovação dos produtos e adota a estratégia de diferenciação, por isso, a existência de um sistema ligado às questões ambientais e incertezas estratégicas auxilia na avaliação da mesma.

O objetivo desse controle é o desempenho, sendo usado de forma interativa, pois o que predomina em sua utilização é o grau de envolvimento e dedicação da alta gestão e diretoria (nesse caso, o plano de médio prazo), tanto na sua elaboração, quanto no acompanhamento. É interessante notar que Simons (1995) pontua que o planejamento estratégico “nunca” pode ser um sistema interativo, especialmente porque o mesmo é um sistema para implementar a estratégia e não para formular a estratégia. No entanto, pelo modelo de Tessier e Otley (2012), o Plano de Negócios foi classificado no controle do tipo desempenho estratégico, que pode ser usado de forma interativa ou diagnóstica. Tuomela (2005) também argumenta que os sistemas de medidas de desempenho estratégico podem ser usados de ambas as formas.

Nesse sentido, observou-se que o Plano de Negócios da empresa apresenta características de planejamento estratégico (especialmente no tocante a análise de novos entrantes, mudanças no mercado, antecipação às novas tendências, riscos, oportunidades etc.) e também de medida de desempenho estratégico (através de indicadores), o que permite sua classificação como uso interativo.

Este controle é do tipo técnico, guiado por regras e procedimentos. O papel desse controle é habilitar a ação, observando e descrevendo o cenário e oferecendo caminhos para se alcançar as metas estabelecidas e a busca de oportunidades, promovendo a criatividade. No entanto, como também apresenta indicadores, funciona como restrição de forma a assegurar a previsibilidade. Para Tessier e Otley (2012), controles que habilitam promovem a criatividade e a flexibilidade, enquanto os que restringem reduzem as opções e aumentam a previsibilidade. Nesse caso, as informações com características de planejamento estratégico habilitam as ações, enquanto as medidas de desempenho estratégicas restringem as mesmas. Não foram detectadas inconsistências entre os dados coletados em 2013 e em 2015.

4.1.2 Orçamento Anual (*Budget*)

É dividido em três partes: orçamento de vendas, plano de investimento e despesas gerais. Tem como objetivo projetar o crescimento de vendas, analisar os investimentos necessários para atender a demanda e estimar as despesas. Esses valores vão nortear as atividades da empresa para o ano seguinte.

Com início em agosto, a área comercial projeta as vendas para o ano seguinte. Para isso, o gerente comercial recebe uma planilha eletrônica com as vendas do ano anterior e do primeiro semestre do ano corrente. Primeiramente é feita a previsão, ou seja, com base nos pedidos e históricos de vendas é informado em quanto vão fechar as vendas para o ano corrente. O próximo passo é projetar as vendas para o ano seguinte, sendo feito com base em vários fatores como o histórico de anos anteriores, sazonalidade do produto, aquecimento/desaquecimento do mercado e da economia, novos projetos e produtos e, ainda, acrescentar percentual de crescimento nos cálculos. Os valores devem ser fundamentados, devendo haver um histórico de crescimento, isto é, mostrar quanto foi no ano anterior e qual o objetivo para o próximo ano, sendo este percentual de crescimento explicado de modo a detalhar os novos projetos ganhos ou os projetos perdidos, o quanto vai haver de inflação, de aumento de preço, entre outros. Com o orçamento de vendas fechado, o departamento comercial envia o mesmo para o gerente da planta.

Inicia-se a segunda parte do orçamento, o plano de investimentos. Nesta etapa o gerente de operações irá avaliar a capacidade produtiva da unidade, levando em conta a capacidade do maquinário, espaço físico e a estrutura de pessoas para então analisar se o investimento necessário para atender o crescimento apontado pelo departamento comercial é viável. Se sim, será definida a estrutura de pessoas, levando em consideração a criação de novos departamentos, novas contratações, remanejamentos e promoções e, então, encaminhado para o responsável pelo departamento de recursos humanos fazer o levantamento do custo da mão de obra.

A estimativa das despesas gerais é a terceira e última etapa do orçamento. Nesta fase, o departamento financeiro envia uma planilha eletrônica para os gerentes de todos os departamentos para que os mesmos informem quanto irão precisar para o ano seguinte. Seguindo o mesmo raciocínio do orçamento de vendas, os

gerentes devem fazer a previsão das despesas para o último semestre do ano corrente e informar as despesas necessárias para o ano seguinte.

Feito isso, as planilhas são enviadas para o *controller* da planta que irá consolidar as informações e estruturar o orçamento. Depois de encerrado, o mesmo é enviado para aprovação primeiramente no Brasil, depois na América Latina e por último, submetido à aprovação do comitê corporativo nos Estados Unidos. Se aprovado pelo comitê, as informações são reportadas e os valores "congelados", não sendo aceitas alterações.

De acordo com os dados obtidos através das entrevistas, o orçamento se classifica no sistema de controle do tipo **Desempenho Operacional**, uma vez que o mesmo é aplicado às variáveis críticas de desempenho com o intuito de assegurar que a estratégia seja materializada. Além disso, as variáveis de desempenho englobadas no orçamento estão basicamente em nível operacional, com a utilização dessa prática para monitorar os resultados e gerar informações de *feedback*, o que reforça sua classificação nesse sistema. Por se tratar de desempenho operacional o objetivo do controle é o desempenho e funciona como uma restrição ou limite, uma vez que os valores ali reportados serão as bases para os períodos seguintes, especialmente no caso das despesas e investimentos.

Os dados da entrevista mostraram que o orçamento é usado de forma interativa, pois o que predomina em sua utilização é grau de envolvimento e dedicação da alta gestão e diretoria, tanto na sua elaboração, quanto no acompanhamento. Sua classificação como uso interativo chamou a atenção pelo fato de que o mesmo tem seus valores congelados, não sendo aceitas alterações durante o ano, o que inviabiliza a revisão de metas. Além disso, o orçamento flexível (que é o próximo controle analisado) é que acompanha as alterações e revisa as metas. No entanto, algumas características como "reuniões frequentes entre alta direção, gestores e líderes para a discussão de melhorias" e "reuniões para desenvolver novas estratégias e planos de ação", além de outras características de uso interativo figuraram entre os maiores pesos na escala usada. Isso ocorreu com os dados de 2013 e 2015, o que confirma o uso do tipo interativo.

Observa-se também que essa prática é do tipo técnica, guiada por regras e procedimentos. O papel desse controle é restringir a ação de forma a assegurar a previsibilidade, mas também habilitar a ação através das discussões em busca de melhorias e novos planos de ação. Mundy (2010) também encontrou em sua pesquisa controles usados para habilitar (capacitando os gestores a procurar soluções ótimas) e restringir o comportamento (facilitando a obtenção de metas de curto prazo).

4.1.3 Orçamento Flexível

O nome original do relatório foi alterado por ser específico da empresa, tendo a finalidade de preservar sua identidade. É um relatório padrão, preenchido e reportado por todas as unidades da empresa, sendo a versão mais próxima da realidade em relação à oportunidade da informação. É utilizado para acompanhar as vendas, as despesas e comparar o resultado que está se realizando com o projetado no orçamento anual. O acompanhamento é feito mensal e trimestralmente. Esta prática permite que ações corretivas sejam tomadas caso haja um desvio nos valores pré-definidos.

Alguns dias antes do fechamento de cada mês, é apurado o valor das vendas realizadas e, com base nos pedidos existentes, faz-se uma prévia de quanto irá fechar as vendas neste mês. Os valores são comparados com os do ano anterior e com o projetado no orçamento. Se for detectado que as vendas serão diferentes do esperado, os gerentes são sinalizados e medidas para correção são tomadas. No caso das vendas serem inferiores ao esperado, o departamento comercial providencia ações para intensificar as vendas e os gerentes de operação cortam gastos. Por outro lado, se as vendas forem superiores ao projetado, a controladoria realiza provisões para devolução para que a empresa possa trabalhar com uma folga nos meses seguintes. Qualquer desvio deve ser explicado em um relatório específico.

Pelos relatos foi possível verificar que essa prática também se refere ao sistema de controle do tipo **Desempenho Operacional**, pois apresenta objetivos e planos de ação muito semelhantes ao orçamento. A forma de uso do mesmo se dá de modo interativo, pois conforme os dados extraídos das entrevistas, nota-se o envolvimento da alta gestão no acompanhamento dos resultados e monitoramento das variáveis críticas de desempenho, além da realização de reuniões para desenvolver novos planos de ação. Este controle também é do tipo técnico, baseado em regras e procedimentos específicos para seu desenvolvimento e acompanhamento.

O papel principal desse controle é restringir a ação, assegurando a previsibilidade. No entanto, quando existem desvios, especialmente no caso das vendas serem inferiores ao esperado, pode ocorrer discussões sobre as medidas a serem tomadas, o que indica que este controle também pode ser usado para habilitar a ação em busca de soluções para os problemas encontrados, promovendo a criatividade. Não foram detectadas inconsistências entre os dados coletados em 2013 e em 2015.

4.1.4 Indicadores de Desempenho

É o principal relatório para medir e acompanhar o desempenho da fábrica. Trata-se de uma planilha eletrônica em formato padrão do grupo que contém indicadores chave de desempenho (*Key Performance Indicator* - KPI) e assemelha-se ao *Balanced Scorecard*. Possui quatro dimensões ou perspectivas sendo a financeira, de pessoas, de clientes e de processos. Todas as áreas são acompanhadas e possuem indicadores voltados para suas necessidades. Gerentes da fábrica, por exemplo, possuem indicadores que medem o ciclo produtivo, a eficiência, o material perdido e as paradas de máquinas, dentre outros. O setor de finanças possui indicadores econômicos, que medem a inadimplência e fluxo de caixa, por exemplo. Além dos indicadores apontados, existem ainda os que medem a obsolescência, absenteísmo, sustentabilidade, atendimento ao cliente, qualidade, devoluções de vendas, entre outros. Os resultados são apresentados em reuniões mensais onde pontos críticos são discutidos e medidas para correção são tomadas. Tais reuniões são realizadas entre os gerentes e apresentadas em nível de Brasil.

Embora esse sistema de controle apresente indicadores de desempenho de várias áreas e de diversos tipos, todos os mencionados nas entrevistas apontam para o tipo **Desempenho Operacional**, uma vez que não foi verificada a presença de nenhum indicador estratégico, com capacidade de focar as incertezas do ambiente e monitorar se a organização está trabalhando com a estratégia apropriada. Outro destaque que aponta para a sua classificação nesse tipo de controle é o fato de que todos os indicadores apresentados se referem ao ambiente interno da empresa.

Em relação ao seu tipo de uso, todas as características apresentadas apontam para o uso interativo, já que não há nenhuma participação de funcionários subordinados envolvidos e apenas gestores e alta administração participam do processo, dedicando pessoalmente sua atenção para acompanhar os resultados e discutir melhorias. Cabe destacar que na escala que descreve a forma como os controles são utilizados, todas as afirmações que caracterizam o sistema como uso interativo receberam peso máximo, ou seja, "descreve fielmente". Trata-se também de um controle técnico, baseado em regras e procedimentos para o seu desenvolvimento. O papel desse controle é restringir a ação no tocante aos indicadores que devem ser alcançados como forma de medir desempenho. Mas, é também de habilitar a ação através das discussões dos gerentes sobre os pontos críticos encontrados, promovendo a criatividade. Não foram detectadas inconsistências entre os dados coletados em 2013 e em 2015.

4.1.5 Custo Padrão

Além do cálculo do custo real, a empresa também adota a prática do custo padrão. O Custo Padrão tem objetivo de formar preço de venda, pois seus dados são oriundos de modelos e roteiros (ficha técnica) trabalhando em condições normais e exatas, com custo (materiais) e tempo (processos) padrão. Nesse processo, a elaboração da ficha técnica é feita por funcionários da engenharia de produção.

Já o custo real é basicamente o reflexo da produção em determinado tempo apurado, podendo variar, pois depende exclusivamente da produção. Um determinado produto pode sofrer variação de preço dentro do próprio mês, por exemplo, o produto passa por três processos diferentes (injetado, montado e decorado) e por mais que se tente manter um padrão nos processos, acabam ocorrendo variações, tanto de material quanto de processo, seja por uma falha em uma máquina ou em um trabalho manual, que fica a mercê do desempenho do colaborador.

O processo de custos em geral é uma ferramenta que filtra todas as informações da empresa que foram pré-determinadas para custos e transferidas para os produtos produzidos no período apurado. Ao final do processo é possível buscar possíveis falhas ou melhorias através de análises feitas em cima dos resultados obtidos, por exemplo, fazendo uma comparação entre custo padrão e custo real do mesmo produto no mesmo período, se ocorreu uma determinada variação de preço, pode-se verificar se a variação é de materiais, processos, critérios de rateios ou valores alocados indevidamente nos centros de custos.

Pelas características apontadas o custo padrão é um sistema de controle do tipo **Desempenho Operacional**, pois também engloba variáveis críticas de desempenho em nível operacional. No entanto, diferente dos sistemas apresentados anteriormente, sua forma de uso é diagnóstica, sendo acompanhado pelos gestores apenas quando da existência de desvios. Na escala de respostas apresentada no roteiro, a característica que predominou foi a execução e acompanhamento realizados por funcionários subordinados. Além disso, os gestores fazem o acompanhamento periódico dos resultados e não dedicam muito de seu tempo para discutir melhorias e novos planos de ação. Esse também é um controle técnico, desenvolvido de acordo com regras e procedimentos. O papel desse controle é restringir a ação, assegurando a previsibilidade. Não foram detectadas inconsistências entre os dados coletados em 2013 e em 2015.

4.1.6 Sistema de Produção Enxuta

O sistema possui foco na melhoria contínua e busca a otimização do processo produtivo, ou seja, fazer mais com menos (menos tempo, menos espaço, menos esforço humano, menos material). Para isso, é necessário melhorar e adaptar os atuais métodos produtivos para então alcançar resultados de excelência que impactam diretamente no aumento da eficiência operacional. Implantado há um ano, o sistema busca desenvolver habilidades que permitam que os funcionários aprendam a utilizar os indicadores, acompanhar os pontos críticos do processo, descobrir oportunidades de melhoria além de desenvolver o trabalho em grupo e proporcionar uma visão de como seu trabalho impacta o resultado da empresa.

Nesse sistema, a fábrica foi dividida em 17 miniáreas e cada uma possui suas metas, objetivos e indicadores de desempenho estabelecidos de acordo com as necessidades do setor. Os indicadores, apesar de distintos, são baseados nos mesmos pilares que são: produção, qualidade, serviço, pessoas e sustentabilidade.

Para acompanhar os indicadores, são realizadas reuniões diárias entre os integrantes das equipes e se houver algum desvio, são utilizadas ferramentas como PDCA, *Brainstorming*, 5W2H, 5 Porquês e Diagrama de Ishikawa para detectar a causa e corrigir o problema. As equipes, que são formadas em sua grande maioria por funcionários do chão de fábrica, contam com o auxílio do grupo de engenharia de produção para utilização das ferramentas. Uma vez por mês, é realizada uma reunião onde os membros das equipes apresentam os

resultados para os gestores. Existe ainda um time global direcionado a fomentar a excelência em manufatura. Neste sentido, as iniciativas de melhoria existentes em cada uma de suas unidades fabris ao redor do mundo são compartilhadas.

Novamente, de acordo com as características apresentadas esse sistema de controle é do tipo **Desempenho Operacional**. Quanto à sua forma de uso, apesar de apresentar algumas características de uso interativo, como a presença de reuniões com foco no diálogo e aprendizado de toda organização, não há grande envolvimento de gestores e o acompanhamento é apenas de forma periódica, quando há desvios. Pelas análises foi observado que as características do uso diagnóstico são preponderantes e se sobressaem, visto que a ferramenta é utilizada para gerar informações de *feedback* e que o processo exige grande envolvimento, participação e comprometimento por parte de funcionários subordinados. Esse sistema também é do tipo técnico. O papel desse controle é restringir a ação para o alcance dos indicadores e, também, habilitar a ação através das reuniões de discussão dos problemas, promovendo a criatividade. Não foram detectadas inconsistências entre os dados coletados em 2013 e em 2015.

4.1.7 Crenças, Valores e Limites

É importante ressaltar que tanto as crenças e valores quanto os limites fazem parte de algum dos controles no modelo utilizado, tratados pelos tipos sociais ou técnicos, não sendo considerados como controles à parte, como no modelo de Simons. Por isso, foram analisados separadamente das demais práticas. Na sequência foram avaliadas as crenças e valores e, posteriormente, os limites.

Como descrito no modelo conceitual utilizado, as crenças e valores da organização podem ser usadas para desempenho ou para a observância das normas e regras de conduta, além disso, podem ser tratadas também como limites que restringem as ações dos funcionários relacionadas ao código de conduta. Por isso, as crenças e valores foram analisados um a um para verificar como são usados na organização e qual o objetivo com sua adoção.

A empresa tem em sua base de valores conceitos como o respeito e valor às pessoas independente de sua posição, a busca por relações transparentes e honestas, o estímulo ao trabalho em equipe e cooperação em todos os níveis da organização. Outro ponto de destaque em relação aos valores é o esforço para desafiar as pessoas para que desenvolvam seu potencial e que tenham iniciativa.

O respeito e o valor às pessoas, o estímulo ao trabalho em equipe, a cooperação entre os níveis da organização, o esforço para desafiar as pessoas para desenvolver o potencial são valores que compõe o controle do tipo social, com objetivo de observância e não para obtenção de desempenho. Já a busca de relações transparentes e honestas funciona como um limitador ao comportamento, ou seja, está mais próximo do sistema de limites, mesmo sendo um valor. De acordo com Tessier e Otley (2012) as crenças podem ser usadas como limites de ação, instituídas no código de conduta, sendo usadas com objetivo de observância. Por isso, nesse caso a busca de relações transparentes e honestas faz parte do sistema de controle de **Limite Operacional**, uma vez que funciona como uma prescrição de comportamento em relação às atividades do dia a dia. O papel do controle nesse caso é restringir a ação e se trata de controle social.

No que diz respeito à missão e visão, estas estão voltadas para a busca da excelência através da inovação dos produtos, respeitando sempre a diversidade das pessoas e o meio ambiente, além da vivência da base de valores e crescimento sustentável. Por estas características podem ser consideradas em vários sistemas:

Desempenho Estratégico por considerar que se a empresa não possui a excelência através da inovação existe algum problema com a estratégia estabelecida;

Limite Estratégico por ser um controle social que funciona para gerenciar a observância na busca por oportunidades, respeitando os domínios estabelecidos;

Desempenho Operacional por dar uma direção aos funcionários na busca pela excelência;

Limite Operacional por exigir o respeito pela diversidade e o meio ambiente. Por essa razão, têm a característica de habilitar, mas também de restringir a ação na busca por estes valores.

Quanto aos limites, a empresa possui um código de ética e conduta onde divulga regras que limitam e restringem ações dos funcionários. Tais regras descrevem como agir em casos de conflito de interesse, acesso a informações privilegiadas, além de exigir sigilo de informações relevantes, relatar conhecimento de comportamento ilegal ou antiético por parte de outrem, entre outras. O descumprimento das normas está sujeito a punições. O código de ética e conduta faz parte do sistema de **Limite Operacional** e a preocupação é com a observância do mesmo. É um sistema técnico relacionado à conduta do negócio e tem como intenção restringir as ações.

Além das punições relacionadas ao código de ética e conduta, existem punições atreladas à faltas, atrasos e não cumprimento de metas. Caso as metas estipuladas no programa de produção enxuta não forem alcançadas, perde-se gradualmente o percentual de participação. Isso ocorre também em caso de atrasos e faltas. Outro benefício passível de perda em caso de falta é a cesta básica.

Em relação às consequências dos sistemas de controles analisados, de acordo com os relatos, a organização pune a não observância e o não desempenho e recompensa o desempenho. Estas atitudes estão em consonância com o exposto por Simons (1995). No entanto, para Tessier e Otley (2012) as organizações também podem recompensar a observância, o que não foi encontrado na empresa analisada.

Com as análises efetuadas é possível responder a questão “Como está estruturado o SCG de uma indústria de acordo com o modelo conceitual de Tessier e Otley (2012)?”. Para tanto, foi elaborada a Tabela 1 buscando facilitar a compreensão da classificação do sistema de controle de acordo com o modelo usado.

Tabela 1: Classificação do sistema de controle de acordo com o modelo de Tessier e Otley (2012)

Prática	Sistema de controle	Uso	Objetivo	Tipo	Intenções
Plano de negócios	desempenho estratégico	interativo	desempenho	técnico	habilitar/restringir
Orçamento	desempenho operacional	interativo	desempenho	técnico	habilitar/restringir
Orçamento flexível	desempenho operacional	interativo	desempenho	técnico	habilitar/restringir
Indicadores de desempenho	desempenho operacional	interativo	desempenho	técnico	habilitar/restringir
Custo Padrão	desempenho operacional	diagnóstico	desempenho	técnico	restringir
Produção enxuta	desempenho operacional	diagnóstico	desempenho	técnico	habilitar/restringir
Código de ética	limite operacional		observância	técnico	restringir
* Valores	limite operacional		observância	social	restringir
** Valores	Todos		desempenho/ observância	social	habilitar/restringir

* Relações honestas e transparentes ** missão e visão

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 1 permite verificar que o sistema de controle é formado por práticas que atendem a todos os quatro objetivos do sistema de controle descritos no modelo usado. A empresa parte do Plano de Negócios onde as incertezas estratégicas são analisadas e as metas são estabelecidas. A partir daí, os demais controles são usados para avaliar as metas e corrigir os desvios. Percebe-se também o alinhamento entre o SCG e a estratégia estabelecida, através da utilização de mecanismos para sua avaliação bem como do desempenho esperado e realizado. Por isso, a estratégia tanto influencia quanto é influenciada pelo SCG.

4.2 Análise do SCG

A análise do balanceamento e do gerenciamento das tensões dinâmicas presentes no SCG investigado foi realizada levando-se em conta o papel do controle (habilitar ou restringir), de acordo com a classificação feita no item 4.1 e apresentada de forma resumida na Tabela 1 (item “intenções”).

Foi verificado que a empresa tem como visão a inovação dos produtos e adota a estratégia de diferenciação, priorizando qualidade, existindo várias práticas no SCG que habilitam o comportamento para essa busca. No entanto, os resultados também mostram que praticamente todos os controles têm objetivo de restringir o comportamento. Desse modo, por um lado existe a busca por inovação e qualidade e, de outro, o controle de metas e processos. Esses dois objetivos são conflitantes, mas ambos são de interesse da empresa, o que caracteriza a existência de tensões dinâmicas.

A empresa possui uma prática para avaliar o desempenho estratégico (plano de negócios) e cinco práticas que objetivam avaliar o desempenho operacional (orçamento, orçamento flexível, indicadores de desempenho, custo padrão e a produção enxuta), estipulando as metas que devem ser cumpridas em relação a vários indicadores, especialmente os financeiros. Foi observado que a maioria desses controles é usado tanto para habilitar quanto para restringir o comportamento. O único controle usado especialmente para restringir a ação é o custo padrão. Embora a empresa adote a estratégia de diferenciação e busca de qualidade, os custos são controlados em várias práticas, especialmente no custo padrão. Aqui aparece outra tensão dinâmica, busca de inovação e diferenciação *versus* controle de custos.

Embora os sistemas de desempenho operacional tenham como característica principal limitar o comportamento de funcionários e gestores, alguns deles são usados de forma interativa (orçamento, orçamento flexível, indicadores de desempenho e produção enxuta), promovendo a discussão e a busca de solução para os problemas, especialmente relacionados às metas não alcançadas.

Esse é um ponto de tensão encontrado, ou seja, ao mesmo tempo em que tais controles promovem a previsibilidade também abrem espaço para a busca de alternativas de ação, gerando certa flexibilidade. Nesses casos, a busca de soluções para os problemas pode gerar a descoberta de modos diferentes de ação com possibilidade de atingir resultados melhores. Os controles usados de forma interativa são meios para a empresa disseminar seus valores e objetivos aos demais funcionários. Destaca-se que para esses controles as discussões e o acompanhamento são realizados até o nível de gerência, não havendo participação de funcionários ligados às atividades operacionais. Devido às suas características, essas práticas acompanham o desempenho do plano de negócios, estando ligadas aos níveis mais altos da gestão.

As práticas usadas de forma diagnóstica também apresentam papéis diferentes no SCG. O custo padrão restringe a ação com a finalidade de atingir as metas de custos de produção, não proporcionando nenhum tipo de flexibilidade ou criatividade. Já a produção enxuta tem o papel de restringir, através das metas de desempenho estipuladas, mas também de habilitar com os programas destinados às discussões e solução de problemas em nível de chão de fábrica. A produção enxuta também está atrelada ao sistema de recompensa dos funcionários do chão de fábrica.

Em relação às crenças e valores, foi verificado que a busca por relações transparentes e honestas também tem o papel de restringir o comportamento assim como os limites, apresentados pelo código de ética. Por outro lado a missão e a visão da organização funcionam para habilitar a ação naquele sentido, ou seja, guiando e motivando o comportamento, mas também restringindo o mesmo em relação ao respeito pela diversidade e o meio ambiente. Verifica-se, dessa forma, o balanceamento existente entre as intenções de controle, promovendo a ação e também a restrição do comportamento, com vistas ao acompanhamento e avaliação da estratégia estabelecida.

Com os dados analisados é possível responder a questão de pesquisa “Como são gerenciadas as suas tensões dinâmicas?” Verificou-se que os controles que têm o papel de restringir aparecem com maior

frequência, seguidos por aqueles que possuem um duplo papel. Mesmo assim, verifica-se o balanceamento entre os objetivos, existindo no SCG controles usados para direcionar o que e como fazer, bem como alguns que avaliam se foram alcançadas as metas estipuladas, proporcionando discussões e aprendizado quando do não atendimento das metas e o estabelecimento de novos planos de ação. Para Mundy (2010), o balanceamento apresenta um desafio complexo para as organizações. Essa é uma atividade chave para atingir o objetivo da organização e dos controles usados para tal.

A informação e a aprendizagem gerada pelo controle de desempenho estratégico são incorporadas nas metas de desempenho operacional e nos controles de limites estratégico e operacional, proporcionando o balanceamento das intenções do controle e, por consequência, o gerenciamento das tensões dinâmicas em busca da eficiência. Este resultado se assemelha ao encontrado por Mundy (2010), que concluiu que o balanceamento (e não a tensão dinâmica) é determinado diretamente pelo tipo de uso do SCG.

5 Conclusões e Recomendações

O presente trabalho teve por objetivo analisar como está estruturado o SCG da empresa investigada focando o gerenciamento das tensões dinâmicas através modelo conceitual de Tessier e Otley (2012). Em relação à estrutura do sistema investigado, foi possível observar uma predominância de controles técnicos, com objetivo de avaliar desempenho em nível operacional. A maioria dos controles está disposta em um único sistema, o de desempenho operacional. O sistema de limites é formado apenas pelas crenças e valores e o código de ética, não tendo nenhuma prática atrelada ao mesmo. Este tipo de estrutura, com poucos elementos de controle em nível estratégico pode ser explicada pelo fato de a empresa ser uma subsidiária, devendo seguir os mandatos da matriz, especialmente a estratégia a ser seguida. Mesmo assim, o SCG apresenta os quatro tipos de controle propostos por Tessier e Otley (2012), com práticas usadas para habilitar e restringir o comportamento, algumas usadas de forma interativa e outras diagnóstica.

Quanto à utilização do modelo conceitual destaca-se que devido ao estabelecimento de diferentes níveis de análise, por causa das diferentes escolhas feitas pelos gestores em relação aos controles, a classificação da estrutura do SCG na empresa analisada gerou poucas dúvidas e controvérsias. Outro ponto interessante é a separação entre o uso interativo e o desempenho estratégico, ou seja, um sistema não é estratégico apenas por ser usado de forma interativa. No modelo de alavancas essa confusão pode ser feita, uma vez que o controle interativo se refere às incertezas estratégicas. Na organização investigada foram encontrados vários controles usados de forma interativa, mas apenas um está ligado às questões estratégicas (plano de negócios), os demais estão em nível operacional.

Um item que merece maior atenção no modelo é a verificação das intenções relativas às consequências dos controles, ou seja, se os mesmos servem para recompensar ou punir. Uma sugestão para o refinamento do modelo conceitual é explorar mais esse tipo de elemento, especialmente separando essas consequências tanto para a gestão (alta e média) quanto para os demais funcionários, de modo que possam ser classificados de forma mais clara. No caso do presente trabalho essa classificação foi feita apenas para os funcionários, mas ao final percebeu-se que se a análise também fosse feita para os gestores resultaria em mais subsídios para averiguar a ligação do controle com a avaliação de desempenho.

Também foi verificado que o equilíbrio do SCG em relação às intenções dos gestores promove o gerenciamento de tensões dinâmicas. Equilibrar o SCG considerando seus diversos objetivos é um desafio para a organização, tanto na fase de desenho do sistema quanto na fase de sua utilização. Isso porque segundo Tessier e Otley (2012), existe uma sinergia entre os controles de forma que uma prática pode ser usada de diversas maneiras simultaneamente (restringir e habilitar, por exemplo). O que vai contar para que o sistema seja efetivo ou eficiente é o modo como a alta gestão vai acompanhar e intervir para que seu propósito seja alcançado, criando condições para que as tensões dinâmicas sejam produtivas. A escolha do sistema ou das práticas que vão ser acompanhados de forma interativa é crucial para que as intenções dos gestores, ou seja,

o que se quer dos controles, sejam colocadas em prática em combinação com os controles usados de forma diagnóstica.

Enquanto muitos estudos, como os citados na introdução, utilizaram o modelo de alavancas de controle, este trabalho utilizou um modelo holístico, avaliando vários níveis do SCG e não parte dele, o que resultou em uma visão abrangente de como o mesmo está estruturado e de que forma as tensões dinâmicas são gerenciadas. Diante do exposto, considera-se que o objetivo do trabalho foi alcançado. Como limitação destaca-se que os resultados se referem à empresa investigada, não podendo ser generalizados.

Uma sugestão para futuras pesquisas é a utilização de estudos comparativos para verificar de que forma as diferenças entre o SCG das organizações podem gerar a mesma consequência para o controle, especialmente em relação ao gerenciamento das tensões dinâmicas. Outra sugestão é verificar como as tensões dinâmicas podem criar vantagem competitiva para as organizações.

Referências

- Andrade, M. M. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5 ed. São Paulo, Atlas.
- Anthony, R. N; Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. 12. ed. São Paulo, McGraw-Hill.
- Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, vol.16, n. 3, p. 321 – 339.
- Cruz, A. P.; Frezatti, F. (2015). Estilo de liderança, controle gerencial e inovação: papel das alavancas de controle. *RAC*, vol. 19, n. 6, p. 772-794.
- Diehl, C. A. (2006). Gestão estratégica de custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. *Contabilidade Vista e Revista*, vol. 17, n. 1, p. 69-97.
- Frezatti, F.; Rocha, W.; Nascimento, A. R. & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da Contabilidade Gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. 1. ed. São Paulo, Atlas.
- Ferreira, A.; Otley, D. (2009a). Design and use of management control systems: an analysis of the interaction between design misfit and intensity of use. *Working paper*, 28th annual congress of EAA.
- Ferreira, A.; Otley, D. (2009b). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, vol. 20, p. 263-282.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, n. 6, p. 529-558, 2006.
- Horngren, C. T, Sundem, G. L. & Stratton, W. O. (2010). *Contabilidade gerencial*. 12. ed. São Paulo, Prentice Hall.
- Isidoro, C. (2012). *O impacto do desenho e uso dos sistemas de controle gerencial na estratégia organizacional*. Curitiba. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná.
- Martins, G. A.; Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, p. 499-523.
- Oyadomari, J. C. T. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR*. São Paulo. Tese (Doutorado em controladoria e contabilidade) - Universidade de São Paulo.
- Oyadomari, J. C. T.; Cardoso, R. L, Silva, B. O .T. & Perez, G. (2010). Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. *Revista Universo Contábil*, vol. 6, n. 4, p. 21-34.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, vol. 15, n. 3, p. 169-189.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Harvard Business School Press.

- Sousa, T. C. H.; Roncon, A. & Lavarda, C. E. F. (2013). *Gerenciamento da estratégia de uma empresa de cursos profissionalizantes à luz das alavancas de controle de Simons*. VI Encontro de Estudos em Estratégia/3Es - Bento Gonçalves, RS.
- Tessier, S., Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' levers of control framework. *Management Accounting Research*, vol. 23, n. 3, p.171-185.
- Tuomela, T. S. (2005). The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, vol. 16, p. 293-320.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, n. 7-8, p. 757-788.

DADOS DOS AUTORES

Kelly Cristina Mucio Marques

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP.
Professora da Universidade Estadual de Maringá (UEM)
Endereço: Av. Colombo, 5790
CEP- 87020-900, Maringá - PR - Brasil.
E-mail: kcmmarques@uem.br
Telefone: (044) 3011-3776

Priscila Schiavão Hubel

Aluna egressa do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá
Endereço: Av. Colombo, 5790
CEP- 87020-900, Maringá - PR - Brasil.
E-mail: priscila_hubel@hotmail.com
Telefone: (044) 3011-3776

Reinaldo Rodrigues Camacho

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professor da Universidade Estadual de Maringá (UEM)
Endereço: Av. Colombo, 5790
CEP- 87020-900, Maringá - PR - Brasil.
E-mail: rrcamacho@uem.br
Telefone: (044) 3011-3774

Katia Abbas

Doutora em Engenharia de Produção pela UFSC
Professora da Universidade Estadual de Maringá (UEM)
Endereço: Av. Colombo, 5790
CEP- 87020-900, Maringá - PR - Brasil.
E-mail: katia_abbas@yahoo.com.br
Telefone: (044) 3011-3771

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Kelly Marques	Priscila Hubel	Reinaldo Camacho	Katia Abbas
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	√	√		
2. Definição do problema de pesquisa	√	√		
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	√			
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)				
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	√	√		√
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	√			
7. Processo de coleta de dados		√		
8. Análises estatísticas				
9. Análises e interpretações dos dados coletados	√			
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	√		√	√
11. Revisão crítica do manuscrito	√		√	√
12. Redação do manuscrito		√		