

Disponível em:
<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race>

Race, Joaçaba, v. 13, n. 3, p. 919-954, set./dez. 2014

A INTER-RELAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL E AS ESTRATÉGIAS ORGANIZACIONAIS: UM ESTUDO DE CASO

The interrelationship between management control systems and organizational strategies: a case study

Ilse Maria Beuren

E-mail: ilse.beuren@gmail.com

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo; Professora do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis na Universidade Federal do Paraná; Endereço para contato: Rua XV de Novembro, 1299, Centro, 80060-000, Curitiba, Paraná, Brasil.

Sueli Viviani Santana

E-mail: sueli@contabilviviani.com.br

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau.

Maíke Bauler Theis

E-mail: maikebauler@oi.com.br

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau.

Artigo recebido em 06 de novembro de 2013. Aceito em 31 de julho de 2014.

Resumo

O estudo objetivou verificar a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais em uma grande empresa de gestão descentralizada. Com base no estudo de Kober, Nunes e Paul (2007), buscou-se averiguar se os sistemas se moldam 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 semiestruturada com o controller e a aplicação de um questionário para nove funcionários que participam dos processos estratégicos e do controle gerencial. De forma complementar, realizou-se pesquisa documental, para fins de triangulação dos resultados. Estes 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 às 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 e 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.

The interrelationship between management control systems and organizational strategies: a case study

Abstract

The goal of this study is to examine the interrelationship between management control systems and organizational strategies in a large decentralized management company. Based on the study Kober, Nunes and Paul (2007), it was sought to determine whether the systems are molded to changes in the strategies of the company. To this end, a descriptive study with a qualitative approach was carried out through a case study in a large industrial company with open capital, located in southern Brazil. Data were collected by conducting a semi-structured interview with the controller and a questionnaire to nine employees that participate in the strategic processes and managerial control. As a complement, documentary research was conducted for results triangulation. The results show a strong presence of management controls for monitoring outcomes,

cost control, bureaucratic control, communication, budget control and organizational culture. It was evident also that management control systems are molded to meet the organizational strategies. It was concluded that there is an interrelationship between management control systems and organizational strategies, according to the study of Kober, Nunes and Paul (2007), however, the existence of bidirectional relationship was not checked, which requires new research for possible explanations.

Keywords: Organizational strategies. Management control systems. Decentralized management.

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 controle gerencial. Esse 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), a estratégia (ações, decisões) e a tecnologia (máquinas, equipamentos diversos, *softwares*) podem se modificar em razão de alguns fatores, como regras governamentais, novas tecnologias e novos produtos.

Um conceito importante para os 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 desse sistema atrelada às estratégias impacta o ambiente contingencial da organização, e que essa inferência pode contribuir para melhorar o seu desempenho. As dimensões sobre o uso dos sistemas estão relacionadas ao processo da estratégia (formulação e mecanismos). Essas categorias foram estudadas para verificar 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 a implantação da estratégia. Nesse sentido, Otley e Berry (1994) argumentam que os controles gerenciais passaram a compor um processo cada vez mais necessário para as organizações e que compreendem um 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 quando este assume um papel proativo de influenciar a estratégia. Essa interatividade é percebida também no estudo de Macintosh (1994), que reconhece tal associação, mencionando que é mais do que uma relação de uma única direção, podendo ter uma relação inversa. Simons (1990, 1991, 1995) destaca a importância da interatividade e explica que os sistemas com essa característica levam as empresas ao cumprimento da missão estratégica organizacional e contribuem para a tomada de decisões estratégicas.

Dessa 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 objetivou 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 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; BISBE; OTLEY, 2004; AGUIAR; FREZATTI, 2007; BERRY et al., 2009; MUNDY, 2010). Uma pesquisa realizada nesse sentido, na qual se baseia este estudo, é a de Kober, Nunes e Paul (2007). Os autores descrevem que, na visão tradicional, os sistemas de controle gerencial se moldam para atender às estratégias, mas, em uma visão mais contemporânea, as estratégias também se adaptam aos sistemas de controle gerencial.

A motivação para este estudo decorreu da crescente visibilidade e interesse que o tema tem despertado, tanto por pesquisadores (HOPWOOD, 1987; MACINTOSCH, 1994; SIMONS, 1987, 1990, 1991, 1994, 1995) quanto por empresas de gestão descentralizada. Archer e Otley (1991) observaram que a descentralização da gestão proporciona maior autonomia e responsabilidade aos subordinados nas organizações. Investigar a relação dos sistemas de controle gerencial, aliados às estratégias empresariais, torna-se relevante e desafiador na medida em que pode contribuir para fortalecer o entendimento sobre o tema.

No entanto, desperta especial interesse investigar se os resultados da pesquisa de Kober, Nunes e Paul (2007), em uma organização hospitalar na Austrália, assemelham-se aos de uma empresa industrial, no Brasil. O que os autores consideraram como uma visão tradicional dos sistemas de controle gerencial, quando estes se moldam para atender às estratégias, e uma visão contemporânea,

quando as estratégias se adaptam aos sistemas de controle gerencial, pode ser apenas uma particularidade do setor. Possivelmente, em uma organização hospitalar, as estratégias adaptam-se aos sistemas de controle gerencial, em razão de a atividade ser fortemente regulada e ter uma dependência, na definição da estratégia, desses sistemas. Todavia, situação diferente pode ser encontrada em uma empresa industrial, com forte dependência do mercado e das ações dos concorrentes.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

A flexibilidade exigida das organizações e a necessidade de reestruturação interna para se conformar à visão e à 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, é identificar a função que a firma desempenha para a sociedade, bem como seu caráter básico e sua filosofia.”

Partindo da missão da organização, aliada aos sistemas de controle gerencial, o direcionamento deve ser para ações concretas, por meio de estratégias que contribuam na atuação e no 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 das decisões tomadas pelos gestores, e que implicam controle para a organização atingir os 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 a 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. Os sistemas ajudam a comunicar a missão estratégica e direcionar a atenção para as incertezas que surgem como consequência da busca de novas estratégias.

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. Os sistemas de controle gerencial são importantes para o ambiente empresarial, pois contribuem para detectar possíveis falhas e acompanhar a realização dos processos estabelecidos para satisfazer a missão e os objetivos da empresa.

Flamholtz (1996) aponta que uma das principais funções de um sistema de controle gerencial é possibilitar que os gestores tomem decisões coerentes com os objetivos organizacionais. Essas funções implicam obter dados pertinentes a todas as unidades, fornecer informações sobre os resultados e desempenho da organização, além de favorecer e facilitar a implantação de planos estratégicos. Esses sistemas compõem-se de práticas da contabilidade gerencial, como o orçamento e o custo dos produtos, além de incorporar procedimentos sistemáticos para a consecução dos objetivos organizacionais, advindos de outras áreas do conhecimento (CHENHALL, 2003; BEUREN; ORO, 2014).

De acordo com Ferreira e Otley (2006), o sistema de controle gerencial pode ser analisado em duas perspectivas: desenho, relacionado aos artefatos e técnicas utilizados, e uso, com foco no gerenciamento dos paradoxos ou dilemas organizacionais. Para essa última perspectiva, Simons (1995) propõe duas dimensões: uso diagnóstico, caracterizado como o uso tradicional do controle gerencial, voltado à implementação das estratégias deliberadas, e uso interativo, com foco nas incertezas estratégicas, voltado à produção de aprendizagem organizacional com a adoção de estratégias emergentes.

As alavancas de controle propostas por Simons (1995), no que se refere às abordagens disponíveis para o controle, são os componentes que viabilizam às

empresas incorporar a condição de personalidade própria ao processo em si. A manutenção do equilíbrio entre essas alavancas, o controle de diagnóstico e o controle interativo, proporcionam em conjunto o equilíbrio do controle da organização.

O papel dos sistemas de controle gerencial está associado à previsão da eficiência, à capacidade e à importância de conhecer as metas de curto prazo. Por sua vez, o uso desses sistemas está relacionado à espontaneidade, à transparência, à adaptação e à 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 nos 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. Situações relacionadas à economia, clientes, fornecedores, trabalhadores e órgãos reguladores, podem gerar incertezas e tornarem-se maiores quando as mudanças tecnológicas são maiores.

Frezatti (2009) destaca que um sistema de controle gerencial permite que a organização, além de acompanhar a realização das atividades, realmente todo o processo de gestão. O autor aponta que, para exercer o controle, deve-se verificar o que foi realizado e o que ainda está ocorrendo, fazendo um comparativo com o que efetivamente foi planejado, para reconhecer as incoerências e o meio mais adequado para realinhar o processo.

Depreende-se do exposto a relevância dos sistemas de controle gerencial nas organizações. Sua importância é relatada pelos autores anteriormente mencionados em diferentes perspectivas, mas especialmente para que a organização se adapte às mudanças que lhe são exigidas por fatores contingenciais externos ou internos. Também, para auxiliar na tomada de decisão dos gestores e no controle

gerencial, no sentido de promover e manter a competitividade da organização e o seu relacionamento com os concorrentes. Denota-se que a sua configuração requer um estreito alinhamento com a estratégia organizacional.

2.2 ESTRATÉGIAS ORGANIZACIONAIS

O processo de decisão nas empresas é descrito por Ansoff (1977) como um desafio inerente às 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.

As decisões estratégicas, segundo Fischmann e Almeida (1991), 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, relatam que são aquelas que mais afetam as atividades da organização, pois se referem 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 aos fins.

A formulação e a implementação da estratégia compõem o processo estratégico. Na fase da formulação, insere-se a prioridade da estratégia, a tipologia estratégica e a missão estratégica. Nessa fase, são necessários alguns mecanismos administrativos, como: estrutura organizacional, estilo gerencial e controle organizacional (GOVINDARAJAN, 1988; MINTZBERG et al., 2006).

Em relação 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. Quanto ao controle organizacional, Oliveira (1989) aponta que as decisões estratégicas devem ser tomadas com base em informações consistentes para a obtenção de êxito no alcance da missão da empresa.

De acordo com Macintosh (1994), as estratégias influenciam profundamente os sistemas de controle gerencial. Para Abernethy e Brownell (1999), a implementação de sistemas de controle gerencial interativos acarreta elevados custos para as organizações, porém, os benefícios proporcionados pela troca de informações estratégicas entre os setores são maiores que o custo gerado para a sua manutenção, permitindo a evolução 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 da busca de uma nova estratégia. O sistema de controle gerencial também ajuda a organizar calendários de execução e metas.

Inferem-se do exposto a relevância para o ambiente empresarial de um planejamento para a formulação das estratégias e a importância da sua ligação com um sistema de controle gerencial. A interação desses dois elementos organizacionais pode contribuir para o alcance dos objetivos estabelecidos, mesmo em um contexto dinâmico e de forte competição. Um sistema de controle gerencial interativo acompanha melhor a velocidade das mudanças, ao mesmo tempo que pode provocar alterações no contexto organizacional.

2.3 ESTUDO DE KOBER, NUNES E PAUL (2007)

O estudo de Kober, Nunes e Paul (2007) é detalhado nesta seção 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 a relação entre estratégia e sistemas de controle gerencial, no hospital investigado. O estudo foi realizado antes, durante e depois de mudanças organizacionais. O tempo investigado foi de aproximadamente cinco anos, sendo cada período compreendido por 18 meses.

A coleta dos dados envolveu pesquisa documental, entrevistas com a alta gerência e um questionário aplicado ao pessoal responsável pelas áreas de responsabilidade. O questionário foi utilizado para investigar as mudanças que ocorreram nas estratégias da organização em relação ao nível de utilização dos sistemas de controle gerencial ao longo dos três períodos investigados. A pesquisa documental e as entrevistas foram usadas para verificar como os sistemas de controle gerencial foram utilizados.

O estudo iniciou com a revisão de documentos (relatórios mensais e anuais de gestão e demonstrações financeiras), o que contribuiu para a compreensão dos elementos-chave da organização. A partir da revisão desses documentos foram construídas as perguntas para a entrevista, consideradas pelos autores as principais fontes de informação, pois contribuíram para a compreensão dos acontecimentos

na organização relativos às estratégias e sistemas de controle gerencial. O roteiro de entrevista foi semiestruturado, elaborado com a intenção de investigar nove grupos de controles, que representam categorias de controles gerenciais.

Aos gerentes de nível médio foi aplicado um questionário que permitiu verificar as alterações de estratégias à medida que ocorria o uso dos sistemas de controle gerencial. Essas 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 foram solicitados a assinalar qual tipologia que mais se identifica com a organização.

Das 27 perguntas do questionário, 15 solicitaram a opinião sobre o uso de diferentes sistemas de controle gerencial e 12 investigaram o entendimento dos respondentes sobre os aspectos dos sistemas de controle gerencial. As 15 perguntas foram elaboradas em uma escala *Likert* de 5 pontos, variando de 1 (nunca/raramente) a 5 (sempre). As 12 perguntas foram elaboradas em uma escala *Likert* de sete pontos, variando de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente). 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 gestão formais. Kober, Nunes e Paul (2007) concluíram apontando a existência da relação bidirecional na organização investigada; observaram mudanças nas estratégias ao longo do período estudado por meio da utilização dos sistemas de controle gerencial e constataram que os sistemas de controle gerencial se moldam para atender à mudança de estratégia. A relação bidirecional é confirmada pelo fato de o uso interativo de mecanismos dos sistemas de controle gerencial facilitar a mudança de estratégia, e de os mecanismos dos sistemas de controle gerencial mudarem para corresponder à mudança de estratégia.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa, com caráter descritivo e abordagem qualitativa, 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, mas especialmente na acessibilidade às informações necessárias e no fato de ela ter passado por mudanças nos sistemas

de controle gerencial. Em decorrência do porte da empresa e da descentralização da gestão em unidades de negócios, espera-se um elevado nível de integração dos sistemas de controle gerencial.

Na presente pesquisa, optou-se por considerar a abordagem metodológica de forma semelhante à realizada no estudo de Kober, Nunes e Paul (2007), com entrevista de um agente da empresa selecionada e aplicação de questionário para 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 e Paul (2007).

Para a realização da pesquisa, utilizou-se um protocolo de estudo que representa um roteiro para o pesquisador, abrangendo os procedimentos e as regras a serem seguidos na formulação e na utilização do instrumento de pesquisa, trazendo maior confiabilidade na coleta dos dados em estudos de caso (YIN, 2005, p. 92). Como se reaplicou na empresa o estudo de Kober, Nunes e Paul (2007), procedimentos semelhantes ao do estudo de referência foram utilizados. A técnica de coleta de dados utilizada neste estudo consistiu em uma entrevista semiestruturada e em 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 para 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.

Os dois questionários do estudo de Kober, Nunes e Paul (2007) foram traduzidos e as questões classificadas nas nove categorias por eles investigadas. Para a elaboração do roteiro de entrevista, as assertivas do primeiro questionário (15 perguntas em escala *Likert* de 5 pontos) e do segundo questionário (12 perguntas em escala *Likert* de 7 pontos) foram adaptadas para transformá-las em interrogativas, ou seja, na forma de perguntas abertas.

As categorias de análise e as perguntas do roteiro de entrevista, relativas ao uso dos sistemas de controle gerencial (15 perguntas precedidas pela letra “a”) e aos aspectos dos sistemas de controle gerencial (12 perguntas precedidas pela letra “b”), constam no Quadro 1.

Quadro 1 – Categorias de análise e perguntas do roteiro de entrevista

Categorias de análise	Questões
Monitoramento dos resultados	13a) Como ocorre a avaliação de desempenho da empresa em relação aos concorrentes? 14a) São disponibilizadas explicações escritas, em relatórios orçamentários, sobre variações de um período para outro? 15a) São compartilhados os recursos entre setores? 12a) As saídas relativas aos insumos consumidos são divulgadas aos setores? 10a) São realizadas reuniões entre os setores?
Controle de custos	4a) É realizada a análise de variações no orçamento? 3a) São realizados controles nos centros de custo?
Rotinas administrativas e financeiras	9a) São realizadas auditorias por membros externos? 8a) São realizadas auditorias internas das operações? 7a) São realizadas auditorias financeiras internas? 6a) São realizadas avaliações formais de desempenho dos empregados? 5a) A empresa disponibiliza manuais de procedimentos aos empregados?
Comunicação	1a) São realizadas comunicações do nível de gerência para os níveis inferiores? 11a) São realizadas comunicações para grupos de trabalho interdisciplinares de diferentes setores? 2a) A empresa disponibiliza seus relatórios formais para os empregados?
Processos	13b) A empresa organiza grupos de trabalho de diferentes setores?
Controle orçamentário	5b) A empresa acompanha a adesão às regras, políticas e planos? 2b) A empresa monitora praticamente todas as atividades por sistemas de controle gerencial? 10b) A empresa acompanha as tendências entre os períodos monitorados? 11b) A empresa trabalha com controles orçamentários apertados (sem folga)?
Controles profissionais	4b) A empresa permite que as pessoas de nível mais baixo tenham autonomia? 3b) A empresa permite aos gerentes um elevado grau de autonomia?
Cultura organizacional	1b) A empresa informa seus valores, crenças e normas? 6b) A empresa considera os empregados comprometidos com os objetivos e valores da organização?
Adaptação de controles às necessidades específicas dos usuários da informação	7b) A empresa permite acesso ao detalhamento dos relatórios de controle gerencial?

Categorias de análise	Questões
Adaptação aos sistemas de controle gerencial	Já houve casos com mudanças nas estratégias da empresa por conta dos controles gerenciais? 9b) As estratégias da empresa são definidas em consonância com os sistemas de controle gerencial? 12b) Os sistemas de controle gerencial se moldam para atender às estratégias da empresa?

Fonte: adaptado de Kober, Nunes e Paul (2007).

No roteiro de entrevista foi incorporada uma categoria específica, com destaque para duas perguntas e uma terceira de elaboração própria, a fim de verificar se os achados da pesquisa de Kober, Nunes e Paul (2007) assemelham-se aos desta pesquisa, no que se refere à existência da relação bidirecional entre estratégias e sistemas de controle gerencial. Em específico, buscou-se averiguar se os sistemas de controle gerencial se moldam para atender às mudanças na estratégia e se o uso dos instrumentos de gestão dos sistemas de controle gerencial não é o causador de mudanças na estratégia da empresa objeto de estudo.

As questões do questionário sobre aspectos dos sistemas de controle gerencial estão descritas no Quadro 2, com as respectivas categorias de análise. Das 12 perguntas em escala *Likert* de sete pontos, variando de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente), do estudo de Kober, Nunes e Paul (2007), excluíram-se as questões: “3) Você tem um alto grau de discricção e autonomia na tomada de decisões e na resposta às novas oportunidades ou desafios imprevistos?” e “8) A informação é bem comunicada em todas as divisões?” Por outro lado, acrescentou-se a questão “13) Há relações de trabalho com outros setores?”

Quadro 2 – Categorias de análise e perguntas do questionário

Categorias de análise	Questões
Monitoramento dos resultados	10) A tendência entre os resultados reais do período passado e os resultados do período corrente é monitorada de perto pelos gestores?
Controle de custos	2) Sistemas de controle são usados para monitorar praticamente todas as tarefas em sua subunidade?
Rotinas administrativas e financeiras	5) Há uma forte ênfase na adesão às regras, políticas ou planos?

Categorias de análise	Questões
Comunicação	7) A informação é comunicada do topo da gestão para os níveis mais baixos?
Processos	13) Há relações de trabalho com outros setores?
Controle orçamentário	11) Você se depara com metas de controle apertado?
Controles profissionais	4) As pessoas do departamento administrativo recebem um elevado grau de autonomia na execução de suas tarefas?
Cultura organizacional	6) Há um forte senso de valores, crenças e normas dentro da empresa?
	6) Os funcionários estão comprometidos com os objetivos da empresa e seus valores?
Adaptação de controles às necessidades específicas dos usuários da informação	9) As informações contidas nos relatórios de controle gerencial são sempre utilizadas?
	12) Os sistemas de controle gerencial são adaptados para atender às diferentes necessidades dos setores e grupos?

Fonte: adaptado de Kober, Nunes e Paul (2007).

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, o questionário foi aplicado aos nove funcionários que atuam em conjunto com o *controller* da empresa. A pesquisa documental contribuiu para identificar a ocorrência de mudanças nos sistemas de controle gerencial da empresa.

Esse conjunto de dados foi interpretado confrontando-o com estudos anteriores que enfatizam os sistemas de controle gerencial e como estes se moldam para atender às estratégias das organizações. Assim, na próxima seção, exploram-se as respostas obtidas durante a entrevista com o *controller* e nos questionários aplicados aos funcionários (chefes de setores) que participam dos processos estratégicos e do controle gerencial da empresa.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DO ESTUDO DE CASO

A designação jurídica da organização não é revelada no estudo em razão do sigilo solicitado nas informações fornecidas pelos respondentes. A empresa possui mais de 50 anos de mercado, é especializada na fabricação e na 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).

4.2 CATEGORIAS PERTINENTES AOS SCGS RELACIONADAS ÀS ESTRATÉGIAS ORGANIZACIONAIS

Nesta seção, são abordados aspectos dos sistemas de controle gerencial da empresa e a sua relação com as 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.

4.2.1 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.	Máx.	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
A tendência entre os resultados reais do período passado e os resultados do período corrente é monitorada de perto pelos gestores?	6	7	6,56	0,53	7	7

Fonte: os autores.

A categoria analisada não apresentou muita variação nas respostas, visto que o valor mínimo observado é 6 e o máximo 7. Denota-se que a tendência de monitoramento dos resultados é realizada quase que completa, com média 6,56 conforme os respondentes do questionário. O desvio padrão é baixo, indicando que as respostas são bastante homogêneas. Em relação à mediana, é possível afirmar que menos de 50% dos respondentes não monitoram de forma completa os resultados. No que se refere à 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:

A empresa realiza um orçamento anual e toma como base os três anos anteriores. Da mesma forma como os demonstrativos contábeis, o orçamento também é encaminhado aos diretores e após seu encerramento, são realizados os comparativos entre o orçado e o realizado de cada segmento. Na sequência é repassado para cada diretor ou superintendente. Desta forma são monitorados os resultados da empresa como um todo e por cada segmento. (informação verbal).

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 saber:

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

Verificaram-se semelhanças na fala do *controller* com as respostas apontadas no questionário. Observaram-se evidências similares no estudo ao que foi proposto por Simons (1995) relativo às 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.

4.2.2 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.	Máx.	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
Sistemas de controle são usados para monitorar praticamente todas as tarefas em sua sub-unidade	6	7	6,44	0,53	6	6

Fonte: os autores.

Verifica-se nessa categoria pouca variação nas respostas, o valor mínimo é 6 e o máximo 7. Depreende-se que a tendência do controle de custos é realizada quase que completa, com média 6,44 de acordo com as respostas ao questionário. 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 desses 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:

Como as demonstrações contábeis são entregues mensalmente, são realizadas as análises das variações de custos e os responsáveis precisam justificar qualquer variação. Fazem esta análise para comparar as médias no período e havendo grandes distorções em relação ao período anterior, essas diferenças precisam ser explicadas. (informação verbal).

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. (informação verbal).

Os relatos do *controller* coadunam com as respostas ao questionário, indicando que há um caminho consistente para o planejamento estratégico. Segundo Oliveira (1989), 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. Também a organização pesquisada coleta e analisa as informações gerenciais que fundamentam as suas estratégias.

4.2.3 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.	Máx.	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
Há uma forte ênfase na adesão às regras, políticas ou planos	7	7	7	0	7	7

Fonte: os autores.

A categoria analisada não apresentou variação nas respostas, pois tanto o valor mínimo quanto o valor máximo é 7. Nota-se uma forte tendência do uso de controles das rotinas administrativas e financeiras, com média 7 de acordo com as respostas ao questionário. Constata-se 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.

Nessa linha, o estudo de Fischmann e Almeida (1991) aponta a necessidade de regras que a organização deverá seguir, bem como a utilização de técnicas que conduzam ao resultado almejado, especialmente voltado à tomada de decisões estratégicas.

Percebe-se o envolvimento de todos com os propósitos e o monitoramento das operações e dos resultados da organização. Isso 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. Todos os procedimentos internos são aprovados [...], a empresa trabalha com comitês de controles internos. Todo e qualquer procedimento é aprovado pela diretoria da respectiva área. (informação verbal).

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

4.2.4 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.	Máx.	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
A informação é comunicada do topo da gestão para os níveis mais baixos?	6	7	6,67	0,50	7	7

Fonte: os autores.

A categoria analisada apresentou pouca variação nas respostas, visto que o valor mínimo observado é 6 e o máximo 7. Assim, é possível afirmar que a tendência em comunicar as informações para os níveis hierárquicos mais baixos da organização é realizada quase que completa em média, 6,67 de acordo com os respondentes do questionário. 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 se apresenta nessa categoria de forma completa.

Ao questionar o *controller* sobre a comunicação das informações dos níveis mais altos para os níveis mais baixos, ele 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. Cada diretor repassa as informações para os seus subordinados [...] As comunicações são praticamente todas formais, a empresa não utiliza meios informais. Por exemplo, a comunicação da controladoria é formalizada por papel, encaminhada para a diretoria. Os dados são disponibilizados sempre por escrito, por *e-mail*, por ata. (informação verbal).

Ao comparar o reportado pelos respondentes do questionário e pelo *controller* da organização, nota-se que as respostas são semelhantes. Isso denota a necessidade de a empresa em manter as pessoas informadas nos mais diferentes níveis hierárquicos.

Govindarajan (1988) e Mintzberg et al. (2006) advertem que o processo de estratégia na fase da sua formulação necessita de mecanismos administrativos, 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 esse aspecto com os achados de Kober, Nunes e Paul (2007).

4.2.5 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.	Máx.	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
Há compartilhamento de pessoas com outros setores?	3	5	4,11	0,60	4	4

Fonte: os autores.

Esta categoria apresentou variações nas respostas, com um valor mínimo de 3 e máximo de 5. Verifica-se que não há uma forte tendência em compartilhar o trabalho do funcionário com outros setores, em média o valor encontrado é 4,11 de acordo com os respondentes do questionário. Nota-se um desvio padrão baixo, 0,60, indicando que as respostas são bastante homogêneas. Em relação à mediana e à 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, ele 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. De acordo com a necessidade da empresa, por exemplo, se surgir alguma nova regulamentação que envolve mais setores, então há necessidade de compartilhar as informações. Nesse sentido, há grupos de trabalho compostos por um líder de cada setor, que então discutem para depois repassar as informações. (informação verbal).

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

4.2.6 Controle orçamentário

O propósito da investigação desta categoria é de verificar se os controles orçamentários exercidos sobre as operações são apertados, ou seja, se são restritivos. Na Tabela 6 são mostrados os valores obtidos com as respostas ao questionário.

Tabela 6 – Controle orçamentário

Questão	Min.	Máx.	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
Você se depara com metas de controle apertado?	6	7	6,67	0,50	7	7

Fonte: os autores.

A categoria analisada praticamente não apresentou variação nas respostas, pois o valor mínimo observado é 6 e o máximo 7. 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 os controles orçamentários exercidos sobre as operações são apertados, se há monitoramento das atividades, acompanhamento

de variações de preços, controles orçamentários e ainda sobre a adesão às regras, políticas e planos. Um aspecto apontado pelo *controller*, nessa categoria, refere-se 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. A organização acompanha todas as adesões às regras e planos. Praticamente todas as operações são monitoradas pelo sistema utilizado, o SAP. No entanto, ainda existem informações que precisam ser feitas em planilhas eletrônicas. Seguir um planejamento estratégico é fundamental, sempre é seguido e os sistemas são adaptados para atender essas estratégias. (informação verbal).

Observam-se semelhanças entre as respostas ao questionário e o reportado pelo *controller* da organização, pois em ambos os meios de coleta dos dados se constatou uma forte tendência à 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.

Os relatos do *controller* reforçam o posicionamento de Anthony (1965), ao mencionar que para um controle gerencial eficiente é preciso que os gerentes assegurem que os recursos necessários à organização sejam obtidos e utilizados de forma eficaz até conquistar a meta. Na empresa, esses controles gerenciais são fomentados por um sistema; para a sua seleção há a necessidade de conhecer todos os processos a serem aplicados nas operações.

4.2.7 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.	Máx.	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
As pessoas do departamento administrativo recebem autonomia para a execução de tarefas?	4	6	5	0,71	5	5

Fonte: os autores.

A categoria analisada apresentou variação nas respostas, com valor mínimo observado de 4 e máximo de 6. 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 à mediana é possível afirmar que menos de 50% dos respondentes não concordam que há autonomia para a execução das tarefas. Da mesma forma, em relação à moda, verifica-se que há concordância, porém, de forma parcial.

Para esta categoria de análise se questionou o *controller* sobre a autonomia dos funcionários na empresa, cuja resposta segue:

As pessoas subordinadas não têm abertura para tomada de decisão, tendo em vista que sempre devem reportar-se aos seus superiores. A empresa mantém uma hierarquia de cargos que todos os colaboradores têm conhecimento. Cada chefe de departamento tem suas responsabilidades e os subordinados devem se reportar aos seus responsáveis. (informação verbal).

Inferre-se que há semelhanças nas respostas obtidas no questionário para essa pergunta e a fala do *controller*. Nas duas formas de coleta de dados, observou-se 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*. Esse

resultado, de que a autonomia de decisão não é para todos, também foi constatado no estudo de Kober, Nunes e Paul (2007).

4.2.8 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.	Máx.	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
Há um forte senso de valores, crenças e normas dentro da empresa?	6	7	6,56	0,53	7	7

Fonte: os autores.

A categoria analisada apresentou uma pequena variação nas respostas, com um valor mínimo de 6 e máximo de 7. Observa-se que há uma forte presença da cultura organizacional, em média 6,56 conforme os respondentes. 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 senso 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 trabalhadores juntamente com o senso de ética. Todos levam consigo forte senso de valor e ética e caminham em busca da missão da empresa para chegar ao objetivo. Há uma cultura da própria empresa. Temos cartazes sobre a política da empresa em qualidade, meio ambiente, políticas. Temos também *folders* e jornal interno distribuído aos funcionários, onde mensalmente são divulgadas informações. (informação verbal).

Nota-se pelos relatos do *controller* a presença de um forte senso de valores da empresa, aspectos presentes que a fortalecem e contribuem positivamente para o alcance dos objetivos organizacionais. Esse resultado se assemelha aos indicadores obtidos no questionário, que também revelou uma forte crença nos valores e na ética organizacional.

Percebe-se na empresa pesquisada o foco na missão da empresa e a direção rumo aos objetivos organizacionais. Nessa linha, pode-se mencionar os estudos de Oliveira (1989) e Hampton (1990) quando mencionam que as decisões estratégicas devem ser tomadas com base em informações consistentes para o êxito no cumprimento da missão da empresa.

4.2.9 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 obtidas pelo questionário.

Tabela 9 – Controles específicos

Questão	Min.	Máx.	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
As informações contidas nos controles contábeis são sempre utilizadas?	6	7	6,44	0,53	6	6

Fonte: os autores.

A categoria analisada apresentou pouca variação nas respostas; o valor mínimo observado é 6 e o máximo 7. A maioria dos respondentes acredita que todas as informações apresentadas nos relatórios contábeis são utilizadas, com média 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 as informações contidas nos relatórios de controle gerencial são sempre utilizadas e se os sistemas de controle de gerenciamento são adaptados para atender às diferentes necessidades dos setores e grupos, 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. Todos os relatórios são utilizados pela gerência e diretoria. Por meio destes relatórios os gestores tomam as decisões. Também quando é necessário são feitas planilhas eletrônicas para dar suporte e atender às necessidades, enfim, todos os relatórios são utilizados pelos responsáveis. (informação verbal).

Constatam-se semelhanças nas respostas ao questionário em relação à essa 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 essas informações contábeis. Esses 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.

4.3 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. Sempre com o foco voltado aos objetivos organizacionais, o *controller* relatou que a mudança nos sistemas de controle gerencial ocorreu por necessidade de melhorar os controles gerenciais. Essa mudança ocorreu simultaneamente com a implementação de um sistema integrado (Enterprise Resource Planning – ERP), em substituição ao sistema integrado anterior.

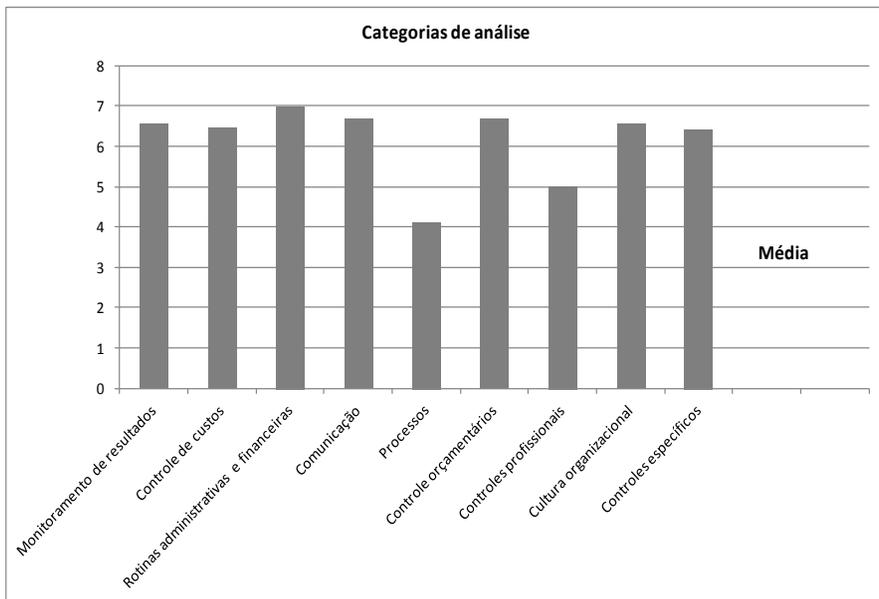
Abernethy e Brownell (1999) já advertiram sobre o alto custo para a implementação de sistemas interativos, mas frisavam os benefícios proporcionados pela troca de informações estratégicas entre os setores, que são maiores do que o custo gerado, permitindo, assim, a evolução da empresa. O *controller* entrevistado relatou que o sistema antigo da empresa já possuía as funções necessárias para as adaptações realizadas, assim, “[...] a empresa não precisou ter custos adicionais.” (informação verbal). Segundo o entrevistado, “[...] o controle de estoque, por exemplo, agora é perfeito, qualquer peça fora do lugar já cai no sistema.” (informação verbal). Foi perguntado se foi necessário melhorar os computadores, a resposta foi “[...] que

não precisou, pois já tinham servidor próprio.” (informação verbal). Contudo, considerou como fator contingencial a fase de adaptação para esse novo sistema.

Além de todos os aspectos investigados nas nove categorias analisadas, foi questionado se a empresa já necessitou mudar a estratégia organizacional em razão do sistema gerencial, e a resposta foi que isso nunca ocorreu na empresa. Também se questionou se a empresa adapta os sistemas de controle gerencial para atender às estratégias, e a resposta foi positiva. O entrevistado ilustrou essa situação, explicando que para atender à 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.” (informação verbal).

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.

Gráfico 1 – Categorias de análise



Fonte: os autores.

Com a ilustração conjunta dos resultados, buscou-se averiguar se os sistemas de controle gerencial moldam-se 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 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 verifica-se que não há uma tendência de conceder autonomia para os funcionários executarem as tarefas. 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 bastante semelhante aos resultados apontados pelos respondentes do questionário. Assim, constata-se por essa análise que a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais ocorreu quase que de forma completa na empresa investigada. Esses 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.

5 CONCLUSÃO

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 uma entrevista semiestruturada com o *controller* e a aplicação de um questionário estruturado para nove chefes de departamento. As questões foram fundamentadas nos estudos de Kober, Nunes e 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), em que as estratégias influenciam profundamente os sistemas de controle gerencial.

Ao contrário do estudo de Kober, Nunes e Paul (2007), não foram evidenciadas nesta pesquisa novas estratégias organizacionais em decorrência 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 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 atingirem o planejado e, conseqüentemente, os sistemas de controle gerencial devem ser moldados para atender às estratégias traçadas. Esses achados coadunam com as pesquisas de Simons (1990, 1991, 1994) de que o uso dos sistemas de controle gerencial auxilia as estratégias e direciona para a execução das metas. Ficou nítida, nesse 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 e Paul (2007). No entanto, os resultados diferenciam-se no que se refere à existência da relação bidirecional, ou seja, os sistemas de controle gerencial se moldam para atender às 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. Dessa 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 investigado algum setor que tenha demandas distintas.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 3, 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, 2007.
- ANSOFF, H. I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw Hill, 2008.
- ANTHONY, R. N. **Planning and control systems: a framework for analysis**. Cambridge: Harvard University Press, 1965.
- ARCHER, S.; OTLEY, D. T. Estratégia, estrutura, planejamento e sistemas de controle e avaliação de desempenho. **Management Accounting Research**, v. 2, n. 4, p. 263-303, 1991.
- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 8, p. 819-841, 2004.
- BERTALANFFY, L. V. **Teoria geral dos sistemas**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1977.
- BERRY, A. J. et al. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 1, p. 2-20, 2009.
- BEUREN, I. M.; ORO, I. M. Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e sistemas de controle gerencial. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 18, n. 3, p. 285-310, 2014.
- 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.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

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. Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. **Accounting Organization Society**, v. 15, n. 1-2, 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. São Paulo: Atlas, 1999.

DRAZIN, R.; VAN DE VEM, A. H. Alternative forms off it contingency theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 30, n. 4, p. 514-539, 1985.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. **Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems**. 2006. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=896228>>. Acesso em: 29 jul. 2014.

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. Contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. **Academy of Management Journal**, v. 31, n. 4, p. 828-853, 1988.

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.

HAIR JÚNIOR, J. F. et al. **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, n. 1, p. 77-103, 2006.
- HOPWOOD, A. G. A arqueologia dos sistemas de contabilidade. *Archaeology of Accounting Systems. Accounting, Organizations and Society*, v. 12, n. 3, p. 207-234, 1987.
- JEREMIAS, 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, n. 2, p. 179-200, 2004.
- KOBER, R.; NUNES, 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, p. 43-55, 1982.
- MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives.** New York: Pearson, 2007.
- MINTZBERG, H. et al. **O processo da estratégica.** 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- MINTZBERG, H. **The structuring of organizations.** New Jersey: Prentice Hall, 1979.
- 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, 4., 2004, São Paulo. Anais... São Paulo, 2004.
- MUNDY, J. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, v. 35, n. 5, p. 499-523, 2010.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas.** São Paulo: Atlas, 1989.

OTLEY, D. T.; BERRY, A. Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research*, v. 5, n. 1, p. 45-65, 1994.

OTLEY, D. T. et al. Research in management control: an overview of its development. *British Journal of Management*, v. 6, p. 31-44, 1995.

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. How top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, v. 15, n. 3, p. 169-189, 1994.

SIMONS, R. Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal? Boston: Harvard Business School Press, 1995.

SIMONS, R. Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, v. 12, n. 1, p. 49-62, 1991.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, n. 112, p. 127-143, 1990.

VAN DER STEDE, W. A. Measuring “tight” budgetary control. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 1, 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, n. 5-6, p. 488-516, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Como citar este artigo:

BEUREN, Ilse Maria; SANTANA, Sueli Viviani; THEIS, Maíke Bauler. A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso. *RACE*, Revista de Administração, Contabilidade e Economia, Joaçaba: Ed. Unoesc, v. 13, n. 3, p. 919-954, set./dez. 2014. Disponível em: <<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race>>. Acesso em: dia/mês/ano.

APA Beuren, I.M., Santana, S.V., & Theis, M.B. (2004). A inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais: um estudo de caso. *RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 13 (3), 919-954. Recuperado em dia/mês/ano, de <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race>

