

## **ESTRATÉGIA E DESENHO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL**

**RICARDO VINÍCIUS DIAS JORDÃO**

Fundação Pedro Leopoldo  
jordaoconsultor@yahoo.com.br

**EVERTON ALAIN DE MELO**

Fundação Pedro Leopoldo  
everton\_melo1@hotmail.com

**JOSÉ ANTONIO DE SOUSA NETO**

Fundação Pedro Leopoldo  
jose.antonio.neto@terra.com.br

# ESTRATÉGIA E DESENHO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

## RESUMO

O objetivo da pesquisa descrita neste artigo consiste em analisar o desenho e uso do SCG como facilitadores da implementação estratégica em uma empresa industrial. A metodologia utilizada foi um estudo de caso de abordagem qualitativa com fins exploratórios, tendo como principais instrumentos de coleta de dados entrevistas, relatos formais e informais, documentos e relatórios da empresa, além de observação participante e um grupo focal. Além da inovação na metodologia, o estudo contribui para a proposição de um desenho do SCG que ajude no processo de implementação estratégica das empresas, ajudando-as a alcançar melhores resultados. Os achados da investigação expandem o conhecimento do tema e ajudam a preencher uma lacuna de pesquisa na realidade brasileira, evidenciando que o SCG (i) é um importante mecanismo facilitador da implementação estratégica. Ademais, verificou-se que o adequado desenho e uso do SCG (ii) ajuda na comunicação organizacional, (iii) aumenta a congruência entre os setores, (iv) possibilita o aprendizado pelo uso interativo e (v) se mostra um mecanismo eficaz no fornecimento de elementos importantes para os administradores estruturarem o modelo de avaliação de desempenho estratégico e operacional; sendo observado também que (vi) esta última etapa promove o processo de *accountability*.

**Palavras-chave:** Estratégia em Organizações. Competitividade. Implementação de Estratégias. Sistema de Controle Gerencial. Avaliação de Desempenho.

**Área temática:** Estratégia em Organizações

## ABSTRACT

The objective of the research herein described was to analyze the design and use of the MCS as a facilitator of strategic implementation in an industrial company. The methodology used was a qualitative case study approach with exploratory purposes. The main instruments of data collection were interviews, formal and informal reports, company reports and documents, and participant observation and focus group. Besides an innovation in the methodology, the study contributes to a proposition in the drawing of the MCS that will help the company in the implementation of the strategic business process and achieving better results. The research findings expand the knowledge of the subject; help to fill a gap in the existing research within the context of the Brazilian reality and shows that the MCS (i) is an important mechanism to facilitate the strategic implementation. Furthermore, it was found that proper design and use of the MCS (ii) assists in organizational communication (iii) increases the consistency between sectors and (iv) provides interactive learning by using (v) an effective mechanism that provides important elements for administrators to structure the evaluation model of strategic and operational performance of the company. It was also observed that (vi) this last step promotes the accountability process.

**Keywords:** Strategy in Organizations. Competitiveness. Strategy Implementation. Management Control System. Performance Evaluation.

## 1. INTRODUÇÃO

O aumento das pressões competitivas no ambiente de negócios tem exigido dos administradores novas formas de conduzir os processos organizacionais, visando facilitar o alcance dos objetivos das empresas (HERATH, 2007; MAGRETTA, 2012). Isso tem exigido ações relacionadas à manutenção e melhoria de posições competitivas sustentáveis no mercado por meio de estratégias que estabeleçam diferenciais competitivos para as mesmas (KOTLER, 1974; MINTZBERG, 1978; PORTER, 1979; PRAHALAD; HAMEL, 1990; SIMONS, 1990; MONTIGOMERY; PORTER, 1998; TAVARES, 2000; MAGRETTA, 2012). Autores como Mintzberg (1978), Porter (1979), Henderson (1989) e Kaplan e Norton (2004) evidenciam a relação do planejamento estratégico com o sucesso e continuidade dos negócios. Entretanto, mesmo considerando a relevância do tema, outros autores como Almeida (2004) têm

apresentado estudos cujos resultados indicam uma preocupação da academia e do mercado provocada pelas dificuldades práticas que as empresas têm apresentado durante o processo de implementação de estratégias (IE).

Uma das questões que a literatura sugere para colaborar com esse processo consiste em um adequado desenho e uso do sistema de controle gerencial (SCG), ressaltando ainda a escassez de trabalhos que discutam o tema (GOMES; SALAS, 1999; JORDÃO, 2009; JORDÃO; SOUZA, 2013). Em especial, há uma lacuna sobre o desenho e uso do SCG que orientem tanto o alcance de resultados, quanto os processos de avaliação de desempenho (AD) (FREZATTI *et al.*, 2009). Diante dessa problemática, toma-se aqui como objeto de estudos a Empresa Delta (nome fictício por razões de confidencialidade) que é a segunda maior indústria de calçados de segurança da América Latina, em termos de volume de produção diária. Tal empresa vem trabalhando para usar o SCG para facilitar a IE além de buscar um desenho de SCG que ajude a superar tais dificuldades.

O objetivo da pesquisa descrita neste artigo consiste em analisar o desenho e uso do SCG como facilitadores da IE em uma empresa industrial.

Além da inovação na metodologia da pesquisa, a justificativa do estudo se alicerça nas reais dificuldades que os administradores de empresas têm enfrentado no momento de colocar em prática suas estratégias, sendo oportuna a proposição de um desenho do SCG que ajude nesse processo. Adicionalmente, isso contribui para academia por melhorar o entendimento da lacuna supracitada e oferecer para empresas similares resultados que indiquem oportunidades de melhorias em seu SCG, ajudando-as a alcançar melhores resultados.

## **2. ESTRATÉGIA E SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL**

Ainda que não haja consenso para uma definição de estratégia (HENDERSON, 1989; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008), Mintzberg (1987a) descreve estratégia como um padrão de propósitos e metas, associadas a políticas para atingir essas metas, definindo os negócios com os quais a empresa está envolvida. Prahalad e Hamel (1990) acrescentam que a formulação de estratégias consiste em identificar as competências essenciais que devem ser trabalhadas na empresa.

Por outro lado, fatores como falta de liderança estratégica, baixa aprendizagem, sistemas de controles falhos, atrasos de planejamento, problemas na alocação de recursos, falta e/ou incorreção na leitura ambiental, comunicação, dificuldades com adequação de rotinas, falta de envolvimento da alta administração, conflitos de poder da alta administração, ausência de comprometimento e resistência a mudanças tem se mostrado como as principais causas de insucesso no processo de IE (DIAS; BERNARDES; DRUMMOND, 2008; RIBEIRO, 2012; RODRIGUES *et al.*; 2003; STEIN, 2000). Não obstante, o SCG tem contribuído para uma melhor IE e no processo de AD por (i) apoiar os gestores na busca do melhor posicionamento possível para cada empresa facilitando a IE dentro de seu nicho de mercado; (ii) suportar a tomada de decisão (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; NASCIMENTO; REGINATO, 2009); (iii) verificar se as medidas tomadas pelos membros da organização estão de acordo com os planos e políticas da administração (ANTHONY, 1976); e dimensionar se todos os processos estão no curso e no nível esperado e fornecer informações relevantes para o processo de tomada de decisão através de mecanismos formais e informais de controle (JORDÃO, 2009). Os instrumentos formais são indicadores, procedimentos, sistemas de informação entre outros procedimentos estruturados. Já os mecanismos informais podem ser representados pelo controle social, onde indivíduos se autoajustam ao padrão de interação de subgrupos da organização e pelo controle cultural, expressos pelos padrões normativos da organização que guiam o comportamento de seus funcionários, comumente identificados em declarações de missão, visão e valores (JORDÃO *et al.*, 2014).

Ferreira e Otley (2005, 2009), preceituam que a estrutura do SCG é formada por dois constructos: desenho e uso. A dimensão uso do SCG, segundo Frezatti *et al.*, (2009) remete ao modo que os executivos utilizarão das informações geradas pelo sistema podendo ser de três tipos: diagnóstico, interativo e disfuncional. Já o desenho do SCG, por sua vez, segundo Malmi e Brown (2008) pode ser pensado em quatro tipos de pacotes: controles culturais, cibernéticos, de planejamento e controles administrativos. Na visão Ferreira e Otley (2005), o desenho se refere a características da informação, tais como: escopo, tempestividade, agregação, integração, custos e as técnicas que serão utilizadas. Tais técnicas podem ser divididas em tradicionais como controle orçamentário, custeio por absorção e medidas financeiras; e contemporâneas como *balanced scorecard*, *benchmarking*, *target costing* e o *economic value added (EVA)*. Em termos gerais, pode-se dizer que

“O desenho compreende a estrutura do controle e o processo de controle. A estrutura de controle deve considerar os indicadores (variáveis-chave) que possibilitarão o controle de cada unidade, a mensuração de sua atuação e o sistema de informação que permita o acompanhamento periódico da evolução dos indicadores identificados. Já o processo de controle representa o planejamento, a avaliação do resultado e as decisões corretivas” (MENDES *et al.*, 2002, p. 4).

Do que fora dito, observa-se que a síntese desses estudos indica que o desenho e uso do SCG são mecanismos que potencializam a IE, o alcance dos resultados e a manutenção e melhoria da posição competitiva das empresas.

### 3. METODOLOGIA

Para atingir os objetivos da pesquisa descrita neste artigo, foi realizado um estudo exploratório de abordagem qualitativa. Quanto aos meios, foram observadas as proposições de aplicabilidade citadas por Yin (2001), realizando assim um estudo de caso em uma empresa industrial que atua no segmento de calçados de segurança. Outros pesquisadores do tema SCG como Jordão e Souza (2013) têm utilizado dessa abordagem em seus estudos e entendem que esse método é suficientemente sensível para captar a complexidade inerente ao SCG. Eisenhardt (1989) ressalta a relevância desse tipo de pesquisa. Tal autor lembra que estudos de casos desenvolvidos em contextos similares ao discutido no presente estudo facilitam a construção de novas teorias e modelos.

As fontes de evidências utilizadas no estudo de caso foram entrevistas pessoais, em profundidade, pesquisa documental, observação participante e grupo focal. Vale ressaltar quanto às entrevistas que estas foram realizadas em duas etapas. A primeira, que teve por objetivo descobrir o que as pessoas fazem, pensam e sentem sobre o processo de controle da empresa. Os atores nessa etapa foram os diretores, gerentes de operações, coordenadores, supervisores e pessoas chave das operações de fabricação. Essa fase ainda permitiu identificar o nível de conhecimento desses sujeitos sobre as operações da empresa, o modo que eles enxergam a IE, a percepção sobre a qualidade do controle de operações e a relação prática existente na empresa entre os planos estratégicos para com as operações. Tais entrevistas também foram úteis para a elaboração e aprimoramento do roteiro das entrevistas semiestruturadas. A segunda fase foi apoiada em um roteiro de entrevista composto por 40 questões, baseando-se em variáveis extraídas da literatura referentes a resultados empíricos de estudos anteriores concernentes as dificuldades na IE e ao desenho e uso do SCG. A escolha do caso e dos entrevistados foi feita por tipicidade, com base no acesso às informações, considerado por Nilsson (2002) e Granlund (2003) como uma das maiores dificuldades nesse tipo de pesquisa. Entrevistaram-se pessoas de diferentes cargos e níveis, desde o presidente da empresa, passando por diretores, gestores, analistas de negócio e consultores, até os empregados de nível técnico e os vinculados à operação. Todos os sujeitos vivenciam o SCG da organização. No total, entre janeiro e maio de

2014, foram realizadas 38 entrevistas, com duração aproximada de 12 minutos cada, totalizando um pouco mais de 8 horas de gravação. Ressalta-se que as pessoas com maior capacidade informativa ou maior posição hierárquica foram ouvidas por mais tempo (variando de 30 a 60 minutos) e as demais por menos tempo (de 5 a 15 minutos). A análise das entrevistas transcritas foi realizada com base no método de análise de conteúdo, como indicado por Bardin (2004). As variáveis analisadas buscaram entender a maneira que a empresa elabora, executa e controla suas estratégias e as dimensões do seu SCG, com o intuito de identificar como este ajuda naquele, na tentativa de evidenciar lacunas nos achados empíricos quando comparados com a teoria. Para isto, foi analisada a prática do processo de elaboração e IE, tendo por marco teórico as proposições de Porter (1979) e Tavares (2000) entre outros autores complementares. Quanto ao SCG foi analisado o desenho, o uso e os resultados que o mesmo tem alcançado em facilitar a IE e em influenciar o comportamento dos indivíduos. As análises sobre estratégia e SCG passaram por (i) evidenciar a prática, (ii) comparação com a literatura e (iii) identificar as lacunas existentes entre os achados empíricos e as proposições dos autores do tema.

Após a análise e discussão dos dados, foi possível elaborar algumas conclusões provisórias. Estas foram apresentadas a um grupo focal (GOMES; BARBOSA, 1999) realizado com pessoas dos níveis estratégicos, tático e operacional da empresa, escolhidas por tipicidade. Esta fase permitiu um refinamento da análise e aumentou a validade dos resultados, eliminou possíveis vieses e contribuiu para a divulgação dos resultados da pesquisa e suas contribuições para a organização. Finalmente, com a colaboração dos integrantes da empresa que participaram do grupo focal, foi possível sugerir um novo desenho e uso do SCG, buscando maior alinhamento entre a teoria e as práticas da empresa acreditando que esse esforço possa melhorar a IE na empresa estudada.

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

A empresa Delta iniciou suas atividades em 1972, sendo enquadrada como uma indústria de grande porte segundo os critérios de classificação do SEBRAE, contando atualmente com aproximadamente 2100 funcionários diretos, oito plantas de fabricação distribuídas no Brasil com capacidade produtiva de 40 mil pares de calçados por dia. O pensamento estratégico da empresa vem evoluindo nos últimos anos, suportando, em parte, por um comitê composto pela diretoria e cinco gerentes, que apoiados por uma consultoria, discutem, elaboraram e analisam os planos estratégicos e resultados dos negócios, iniciando pela análise do ambiente externo na tentativa de identificar oportunidades e meios de aproveitá-las, além de maneiras para mitigar os riscos das ameaças externas evidenciadas. São analisados pontos como mudanças nos cenários políticos, econômico, tributário, fornecimento de matérias-primas, meio ambiente e contexto competitivo, dentre outros. Depois, busca-se entender e mapear o ambiente interno, sendo analisados aspectos como liderança estratégica, processos e recursos organizacionais. O terceiro ponto analisado trata do escopo competitivo, cuja preocupação reside na segmentação do mercado, na identificação dos clientes e seus segmentos, nos produtos necessários para cada segmento de mercado e nas competências que precisam ser desenvolvidas para atender esses mercados segmentados. A análise do processo de formulação estratégica da empresa permitiu a identificação de alguns pontos que confirmam a teoria, como a realização da análise de ambientes e a clara definição do escopo de atuação, tendo como base a análise *SWOT*, em linha com o pensamento de Porter (1979). Um diretor fez a seguinte ponderação sobre esse processo:

O planejamento estratégico da empresa vem se aprimorando ao longo dos anos. Ainda precisamos melhorar, mas posso dizer que já estamos em 80% do que se é necessário para dizermos ter um bom planejamento estratégico (Relato do diretor industrial).

A empresa não formula estratégias partindo da visão da empresa, utilizando seus diferenciais para criar vantagens competitivas como proposto por Prahalad e Hamel (1990) e Montgomery e Porter (1998). Algumas estratégias tem visão de mercado. Outras funcionam como um plano de ação de melhoria contínua dos processos da empresa, mas parece haver uma falta de coordenação das ações estratégicas. Alguns diretores como o de finanças e o de TI chegaram a dizer que não há uma estratégia formalizada. Outros diretores, como o geral, o industrial, o de logística, e o de controladoria acreditam que a empresa se esforça para isso, mas ainda não a tem. Parece haver um consenso, porém, que, ao longo dos anos, a empresa veio criando um pensamento estratégico que indica a direção geral em que a ela pretende se mover. A síntese dos achados sobre estratégia está apresentada no Quadro 1.

Quadro 01: Análise dos achados empíricos frente à literatura sobre estratégias

Oportunidades de melhoria frente às práticas indicadas pela teoria	Resultados	Situação atual	Marco teórico
Formulação de estratégias - Aspectos econômicos	Não foi definido plano para este risco	Contradizem a teoria	Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Tavares (2000)
Formulação de estratégias - Aspectos políticos	Não foi definido plano para este risco	Contradizem a teoria	Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Tavares (2000)
Formulação de estratégias - Aspectos tributários	Ponto não contemplado no PE	Contradizem a teoria	Tavares (2000)
Visão estratégica	Não foi definido plano para este risco	Contradizem a teoria	Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Jordão <i>et al.</i> (2014); Tavares (2000)
Ambiente externo: Leitura do tamanho e oportunidades do setor	A empresa tenta fazer uma leitura empírica do mercado para segmentá-lo que não é de todo confiável	Confirmam em parte a teoria	Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Tavares (2000)
Ambiente externo: Posicionamento dos concorrentes	Não existe uma leitura clara, formal e confiável do posicionamento dos concorrentes.	Contradizem a teoria	Porter (1979), Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Tavares (2000)
Escolha das estratégias competitivas genéricas	A empresa não possui um posicionamento estratégico formalmente definido entre custos e diferenciação. Observou-se a luz da teoria que a mesma esta mais próxima da estratégia de enfoque	Contradizem a teoria	Porter (1979), Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Tavares (2000); Jordão; Souza (2013)
Reconhecimento e potencialização da vantagem competitiva	Não foram identificadas vantagens competitivas frente aos concorrentes para serem exploradas	Contradizem a teoria	Porter (1979), Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Prahalad; Hamel (1990), Tavares (2000)
Escolha das estratégias internas	A empresa não possui um posicionamento de estratégia interna formalizado. Observou-se a luz da teoria que a mesma esta mais alinhada a estratégia de manutenção saindo de um período de estratégia de desenvolvimento	Contradizem a teoria	Ribeiro (2012), Tavares (2000); Jordão; Souza (2013)
Características das estratégias desenvolvidas quanto à inovação	As estratégias da empresa são de caráter incremental. Não há inovações no plano estratégico atual	Contradizem a teoria	Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Tavares (2000)

Fonte: Dados da empresa

A análise conjunta dos depoimentos e dos documentos indicou que a empresa ainda enfrenta dificuldades práticas na IE. Alias, é possível dizer que a empresa tem uma taxa de insucesso considerável de seus planos estratégicos, uma vez que 41,18% das estratégias que estavam para ser postas em prática no ano de 2013, ainda não foram. A maior parte dos entrevistados entende que a empresa parece estar aquém do esperado na execução de seus planos, mas reconhecem que existe uma evolução no processo, ressaltando o esforço em busca do aprendizado. Os relatos dos diretores de suprimentos e de TI concordam em reconhecer que a empresa tem melhorado neste tema, mas deixam claro que ainda existem muitas falhas no processo. Já os relatos advindos dos sujeitos que atuam nos níveis tático e operacional apontam que a maior dificuldade do processo estratégico está na comunicação, indicando que esta quando não é incompleta é inexistente, inviabilizando que gerentes, coordenadores e analistas realizem ações coordenadas com o pensamento estratégico da empresa. Também foram encontrados no processo de IE da empresa, alguns fatores de insucesso de tal processo apontados por outras pesquisas como descrito no Quadro 1, tais como falta de liderança, baixa aprendizagem, problemas de alocação de recursos e conflitos de poder da alta administração. Por sua vez, sistemas de controles falhos, atrasos de planejamento, incorreção na leitura ambiental, comunicação, falta de envolvimento da alta administração, ausência de comprometimento e resistência a mudanças estão presentes na organização e tem confirmado suas implicações negativas quanto ao processo de IE. As divergências encontradas nesse processo parecem ser consequência do fato da estratégia da empresa ser parcialmente informal. Mesmo existindo um processo oficial de formulação e implementação das estratégias, ainda existem alguns elementos que ficaram restritos a discussões informais, sendo mais suscetíveis ao insucesso. Como exemplo pode-se citar a criação de novas linhas de produtos que foram discutidas em reuniões, mas não estão nos documentos oficiais, havendo uma lacuna nos planos, nas metas e mecanismos de controle.

Quanto a análise do SCG da empresa apresentada no Quadro 2, os resultados demonstram que é possível encontrar elementos no desenho do SCG da empresa oriundos de proposições de vários autores como Ferreira e Otley (2005), Frezatti *et al.*, (2009) e Malmi e Brown (2008), caracterizando assim um desenho misto do SCG. Isto provavelmente se deve ao fato da empresa ter passado por vários processos de consultoria, que trouxeram propostas de mudanças, implantaram novos processos e realizam adequações em momentos diferentes e com focos diferentes. Na busca de confirmar empiricamente a importância do SCG como mecanismo influenciador do comportamento dos indivíduos, os resultados complementam a literatura uma vez que foi possível observar que além de influenciar o comportamento das pessoas, o SCG induz a busca de resultados cada vez melhores de forma aperfeiçoada, sobretudo nas operações de fabricação. Foi possível confirmar a existência de estrutura de controle composta de controles formais tais como: indicadores, procedimentos, políticas, sistema de informação e mecanismos de controle informais como as declarações de missão, visão e valores, em linha com os achados de Jordão e Souza (2013). O processo de controle está estruturado basicamente em processos de planejamentos, AD e atuação sobre os desvios e/ou melhorias identificadas, ressaltando-se que a empresa ainda não faz o uso de técnicas contemporâneas de gestão como o *balanced scorecard*, *target constig*, *custeio ABC* ou *EVA*.

Quanto ao uso do SCG, buscou-se realizar a verificação empírica das proposições de Simons (1994) que descreve o uso dos SCG como sistema de crenças, de restrições, de controle diagnóstico e de controle interativo. Os resultados da análise documental, entrevistas e observações diretas demonstram que foi possível observar o uso do SCG como sistema de crenças na empresa – composto (i) pela estrutura de governança, representados pelas reuniões formais e informais realizadas com o presidente da empresa; e (ii) pelos sistemas de valores, representados pela visão, missão e política da qualidade da empresa. Estes últimos controles

informais tem a missão de influenciar o comportamento dos colaboradores, alinhando-os aos objetivos e valores da empresa corroborando com os achados de Jordão *et al.* (2014).

Quadro 02: Análise dos achados empíricos frente à literatura sobre SCG

Oportunidades de melhoria frente às práticas indicadas pela teoria	Resultados	Situação atual	Marco teórico
SCG: Controle das operações de vendas e marketing	Simple acesso a cancelamento e alteração de pedidos	Baixo nível de controle	Anthony; Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008)
SCG: Controle das operações de vendas e marketing	Não cumprimento constante de metas	Baixo nível de controle	Anthony; Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008)
SCG: Controle das operações de vendas e marketing	Gestão de devoluções e reposições	Baixo nível de controle	Anthony; Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008)
SCG: Controle de operações de logística interna	Recebimento de matérias-primas (MP)	Baixo nível de controle	Anthony; Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008)
SCG: Controle de operações de logística interna	Liberação de planos de produção sem os materiais necessários para abastecimento da produção	Baixo nível de controle	Anthony; Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008)
SCG: Controle de operações de produção	Controle de materiais em processo – altos índices de inventários	Baixo nível de controle	Anthony; Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008)
SCG: Controle de operações de produção	Controle dos produtos em processo – altos índices de inventários	Baixo nível de controle	Anthony; Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008)
SCG: Controle de operações de logística externa	Controle dos produtos acabados – altos índices de inventários	Baixo nível de controle	Anthony; Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008)
SCG e a implementação estratégica	SCG não tem facilitado a implementação das estratégias da empresa como esperado	Contradizem a teoria	Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Malmi; Brown (2008); Anthony; Govindarajan (2008); Jordão; Souza (2013)
SCG e o controle estratégico	Não foi possível confirmar o uso do SCG para ajudar o controle estratégico	Contradizem a teoria	Anthony; Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008)
SCG e a avaliação do desempenho estratégico	Não foi possível confirmar o uso do SCG para ajudar a avaliação do desempenho estratégico	Contradizem a teoria	Anthony; Govindarajan (2008); Bossidy, L.; Charan, R. (2005), Ferreira; Otley (2009), Malmi; Brown (2008)
SCG - Tempestividade das informações	Algumas informações da empresa não são tempestivas e não chegam na velocidade esperada aos usuários	Contradizem em parte com a teoria	Frezatti <i>et al.</i> , 2009, Ferreira; Otley (2005); Jordão; Souza (2013); Jordão <i>et al.</i> (2014)
Uso de técnicas contemporâneas como benchmarking, balanced scorecard e o EVA no SCG	Não evidenciadas	Contradizem a teoria	Frezatti <i>et al.</i> , 2009, Ferreira; Otley (2005); Jordão; Souza (2013); Jordão <i>et al.</i> (2014)

Fonte: Dados da empresa.

No que se diz ao uso do SCG como sistema de restrições, com função de delimitar o campo de ação, criando limitações aos usuários, foi possível evidenciar pelos achados empíricos que este processo na empresa está estabelecido pela a visão, pelo planejamento estratégico e pelas as políticas e procedimentos. A visão tem a atribuição de definir os limites mercadológicos, o planejamento estratégico delimita e direciona as ações e os procedimentos e políticas são responsáveis pelas restrições dos indivíduos em âmbito setorial da execução da atividade assim como também em âmbito empresarial. Também foi possível afirmar que esse ponto corrobora com a teoria. Já o uso do SCG como sistema de controle diagnóstico foi evidenciado pelos controles de planejamento estratégico, metas de produtividade e eficiência, controle do orçamento, controle de custos, controles de vendas, controles financeiros e controles de qualidade. Esse item foi o mais explícito quando se buscou confirmar a teoria nas práticas da empresa. Por sua vez, o uso do SCG como sistema de controle interativo trata das incertezas estratégias estimulando o debate e diálogo. As medidas relativas à produção, custos, orçamentos, indicadores do planejamento estratégico e do sistema de garantia da qualidade são os SCG que melhor representam o uso interativo na empresa demandando acompanhamento constante e promovendo reuniões formais e informais para debater os resultados e para a busca contínua de melhoria dos resultados. As reuniões de planejamento estratégico, de vendas e operações, planejamento de estoque e de análise crítica, bem como as reuniões de diretoria e entre gestores de modo geral são grandes agentes para a ocorrência do controle interativo, permitindo a troca de informações e experiências e o aprendizado organizacional – o que também corrobora com a teoria proposta por Simons (1994).

A triangulação dos depoimentos, observações e documentos permitiu verificar que o desenho e uso do SCG ainda são incipientes como mecanismos facilitadores da IE. Os achados empíricos demonstraram que alguns setores da empresa alcançaram maior eficiência e eficácia em seus processos de controle, enquanto outros setores ainda possuem processos falhos ou em construção. A partir desse ponto, uma análise mais refinada evidenciou que as estratégias que eram geridas pelos setores que possuíam os processos de controle menos preparados, obtiveram maiores taxas de insucesso na IE. Outro ponto responsável por esse insucesso se refere ao processo de AD – que não segue as proposições teóricas que sugerem que seja estabelecido vínculo entre estratégias e operações para permitir um melhor acompanhamento da IE. Ademais, a AD da empresa se mostra desalinhada ao planejamento estratégico. Isto se deve em parte ao fato que o processo de AD atualmente é realizado por meio uma reunião mensal do comitê estratégico onde os resultados de um conjunto de indicadores são analisados. Contudo, alguns dos indicadores escolhidos para o processo de gestão, não tem relação direta com a IE. Foi possível observar também e confirmar com membros do comitê de gestão estratégica que é dada maior ênfase aos indicadores financeiros (como *EBITDA* e rentabilidade), do que aos demais indicadores não financeiros da empresa. Os depoimentos indicam que existem algumas estratégias que são formalizadas, mas não possuem indicadores de monitoramento, ficando esquecidas durante o processo de IE. Constatou-se que a empresa adquiriu um *software* no início do ano de 2013 para ajudar a melhorar sua IE e sua AD. Entretanto, fatores como atrasos de planejamento, falta de envolvimento da alta administração, ausência de vínculo entre estratégias e operações para a realização do monitoramento e resistência a mudanças se mostraram como entraves ao processo. Sumarizando os resultados encontrados, percebeu-se que principais lacunas encontradas em relação à IE apareceram nos setores que possuem processos de controle mais frágeis, não sendo feito vínculo entre estratégias e operações para permitir a AD.

#### **4.1 Algumas conclusões provisórias**

A eficiência na IE se confirmou um ponto crítico na empresa estudada, o que corrobora com as pesquisas anteriores de Almeida (2004), Dias, Bernardes e Drummond (2008),

Rodrigues *et al.*, (2003), Ribeiro (2012) e Stein (2000). Os resultados da pesquisa demonstram que 33,33% das estratégias traçadas para o ano de 2013 foram totalmente implementadas, 25,49% foram implementadas em parte enquanto 41,18% não foram implementadas, mesmo que de forma parcial. Os números foram classificados como insatisfatórios quando apresentados aos participantes do grupo focal.

Existem evidências claras de que a empresa demonstra preocupação com tema, contudo, o processo se mostra em construção, com falhas na comunicação, condução, foco e na AD. Ademais, fatores clássicos de insucesso como sistemas de controles falhos, atrasos de planejamento, incorreção na leitura ambiental, comunicação, falta de envolvimento da alta administração, ausência de comprometimento e resistência a mudanças estão presentes na organização e tem confirmado suas implicações negativas quanto ao processo de IE. Cabe ressaltar ainda uma séria lacuna identificada no processo que se refere à identificação das competências distintivas, o que contradiz autores como Prahalad e Hamel (1990), Montgomery e Porter (1998), Tavares (2000) e Magretta (2012) que defendem que as estratégias precisam ser desenvolvidas com o objetivo central de manter e, se possível, aumentar a vantagem competitiva de uma empresa frente a seus concorrentes e com isto, ganhar em competitividade e aumento de *marketshare*, o que ajudará a empresa cumprir seus objetivos, perpetuar e vislumbrar lucros satisfatórios. Ademais, no grupo focal foi possível observar que esta preocupação de identificar as competências distintivas foi confundida com a identificação das forças. As práticas da empresa ainda divergem da literatura quanto à elaboração de estratégias alinhadas a visão e quanto ao processo de comunicação dos planos.

Por sua vez, a análise dos resultados do SCG confirmou que o SCG se mostra como um importante instrumento para influenciar o comportamento das pessoas. Contudo, existem lacunas no modelo da empresa e estas têm influenciado de modo negativo numa das premissas do SCG que é facilitar a IE. Foi possível identificar que o SCG da empresa tem evoluído ao longo dos mais de quarenta anos de atividade chegando a uma situação atual onde a empresa já possui vários instrumentos de controle. No entanto, alguns processos como controle orçamentário, controle financeiro, sistema de gestão de qualidade e estrutura administrativa apresentaram maior evolução e se mostram mais estáveis do que outros processos como os controles culturais, AD estratégico, canais de comunicação, planejamento e controle de produção e gestão de pessoas, o que têm exercido influência negativa no SCG. Essas influências negativas que os setores que avançaram menos em seus processos e estruturas de controle passam para o SCG confirmam a interdependência dos elementos do sistema preconizada por Frezatti (2007) e Ferreira e Otley (2009). O diretor de TI, que possui vinte cinco anos de experiência na empresa, entende que a causa de alguns processos de controle estarem mais evoluídos do que outros dentro da organização pode estar na diferença na formação e competência dos gestores operacionais. Este relato concorda com as preocupações do diretor geral expostas em sua entrevista no que se refere à competência da equipe e a necessidade de capacitação e a efetivação do processo que ele trata de “inversão da pirâmide” aumentando a base do conhecimento da empresa. O apontamento de que pessoas não capacitadas e controles ineficazes podem afetar a IE já havia sido discutido por autores como Dias, Bernardes e Drummond (2008), Rodrigues *et al.*, (2003) e Stein (2000).

Também foram identificadas lacunas entre a literatura e os achados empíricos no processo de avaliação do desempenho do SCG. Não existe, até o momento, o estabelecimento de vínculos entre estratégias e operações por meio de controle sobre variáveis-chave que sejam suficientes para indicar se as estratégias traçadas estão ou não sendo implementadas, como sugerido por Gomes e Salas (1999), Kaplan e Norton (2004) e Anthony e Govindarajan (2008). Estes autores ressaltam a necessidade dos gestores identificarem variáveis ou processo-chaves que possam indicar o nível de implementação de cada uma das estratégias traçadas pelos

gestores da empresa. Como o planejamento estratégico da empresa, até o momento, é monitorado por um conjunto de indicadores dos quais, alguns não tem relação com as estratégias traçadas, pode ocorrer desvios de esforços para gestão em itens de menor representatividade para o negócio. Tal situação colabora para o insucesso de estratégias pelo fato de não identificar no tempo correto se as mesmas estão sendo executadas dentro do padrão esperado.

#### **4.2 Alguns refinamentos na análise**

A partir da identificação dos pontos que o processo de estratégia e o SCG da empresa divergem em parte da literatura, pensou-se em apresentar para a empresa uma proposta de desenho do SCG que viesse facilitar a IE e ajudar na AD. Para tal, com o intuito de tornar a proposta de desenho mais completa e adequada às necessidades e realidade da empresa, foi realizado um grupo focal que contou com a participação de membros da presidência, da diretoria, da média gerencia, do nível de coordenação e de analistas das operações, representando assim os níveis estratégico, tático e operacional da companhia. Os convidados foram escolhidos por tipicidade, ou seja, pela capacidade de informação e compartilhamento de conhecimento que possuem em linha com os objetivos da pesquisa.

Foram apresentados os resultados encontrados quanto aos processos de formulação e implementação das estratégias, SCG e AD; as divergências entre a prática e a teoria em cada um destes aspectos, assim como as conclusões provisórias. Adicionalmente, foi demonstrada uma sugestão de desenho do SCG que viesse contribuir para alinhar os pontos divergentes com a teoria, na intenção de facilitar o alcance dos objetivos da empresa.

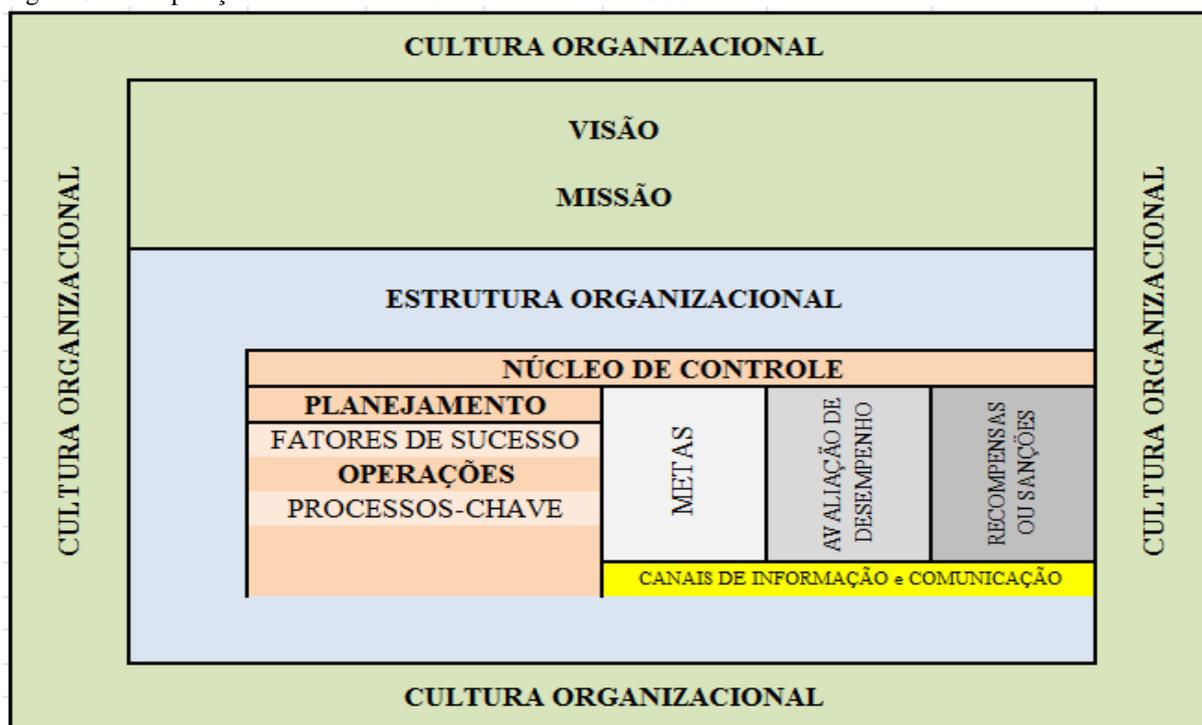
Observou-se que o baixo nível da IE promoveu grande reflexão no grupo. Vale destacar a surpresa de alguns membros quanto aos resultados, onde o diretor de TI em sua fala descreveu que “de acordo com as práticas que você nos apresenta, sustentadas nos autores, nós realmente ainda não temos um planejamento estratégico! Onde estão nossas vantagens competitivas?” O gerente e a coordenadora do sistema da qualidade e ISO fizeram questão de evidenciar suas aprovações quanto aos resultados da pesquisa. O coordenador de qualidade disse “passamos despercebidos quanto a essas realidades. Com a evidenciação de tais situações pela pesquisa fica fácil entender porque nossos resultados não estão a contento”. Também cabe destacar que não houve contestação de nenhum dos pontos apresentados, aumentando a confiança da triangulação e revelando a consistência dos achados.

Sobre a AD, o gerente do sistema da qualidade e ISO e o gerente de controladoria, concordam em apontar que a empresa tem dado maior ênfase para as medidas financeiras, sobretudo *EBITDA* e rentabilidade. Quanto os resultados que apontam que a empresa não tem entendimento completo do seu desempenho e que não existe relação de causa-efeito entre os vários indicadores existentes, não houve contestação e todos os integrantes do grupo validaram os resultados e confirmaram a necessidade que um trabalho visando uma apuração mais correta do resultado empresarial é emergencial. Perto do fechamento da reunião, o diretor geral fez uma explanação dizendo

Concordo com os resultados da pesquisa e, em conversas constantes com colegas dirigentes de outras empresas e clientes que também tem o desafio de criar e implementar estratégias, percebo dificuldades similares com as nossas que também são encontradas em outras empresas como descrito durante a apresentação. Vejo que o trabalho pode nos trazer muitos benefícios e gostaria que já se iniciasse os trabalhos de intervenção a partir do diagnóstico apresentado de nossa situação atual para buscarmos ajustes, se possível, ainda no plano estratégico deste ano e já utilizarmos deste aprendizado para os planos estratégicos futuros (Relato do diretor geral).

A partir do diagnóstico feito na empresa no seu processo de estratégia e em seu SCG potencializados com a realização do grupo focal, foi proposto um novo desenho do SCG na tentativa de aumentar suas contribuições em facilitar a IE, mantendo sua eficácia de influenciar o comportamento dos indivíduos, em linha com os trabalhos de vários autores como Lorange e Morton, (1974), Anthony (1976), Hofstede (1978), Simons (1994), Flamholtz (1996), Anthony e Govindarajan (2008) e Atkinson *et al.* (2011). Esse processo passou, inicialmente pela identificação dos achados empíricos que estão em divergência com as proposições teóricas, seguido da análise de quais ajustes seriam necessários para finalmente entender, qual seria, possivelmente, o melhor desenho e uso do SCG para a empresa, de maneira que esse modelo esteja à luz dos conceitos postulados por Gomes e Salas (1999) e Anthony e Govindarajan (2008). No desenho, buscou-se que o SCG fosse estruturado a partir da visão e missão da empresa, passando pelos objetivos estratégicos, até chegar ao nível das operações. Adicionalmente, buscou-se aliar tais proposições com os cuidados que Hofstede (1978) e Jordão *et al.* (2014) ressaltavam quanto às características da cultura organizacional, que consiste em uma dimensão essencial no desenho do SCG para estimular a congruência de objetivos e facilitar o atingimento dos objetivos estratégicos. Nesse fulcro, emerge um desenho para o SCG, que tenha como elementos principais a cultura da empresa, visão, missão, objetivos estratégicos e um núcleo de controle que, entre outros elementos, contenha um sistema de AD. A Figura demonstra os elementos utilizados na proposição do desenho do SCG indicado para a empresa analisada.

Figura 01 – Proposição de um modelo do desenho e uso do SCG



Fonte: Elaborado pelo autor baseado em Lorange; Morton (1974), Anthony (1976), Hofstede (1978), Simons (1994), Flamholtz (1996), Gomes; Salas (1999), Kaplan; Norton (2004), Ferreira; Otley (2005, 2009), Malmi; Brown (2008), Anthony; Govindarajan (2008), Jordão (2009), Atkinson *et al.*, (2011), Jordão *et al.* (2014).

Espera-se que o modelo proposto cubra os pontos do SCG que hoje estão divergentes das boas práticas citadas pelos autores consultados. O modelo está delineado pela cultura organizacional e a orientação estratégica fundamentada na visão e missão. A atenção de tais aspectos está alinhada com as proposições de Hofstede (1978), Jordão e Souza (2013) e Jordão *et al.* (2014) sobre os aspectos culturais do controle. O cumprimento da visão e missão deve ser

buscado por meio de objetivos estratégicos, materializados em metas e calcados em um sistema claro de recompensas e punições. Os estudos de Gomes e Salas (1999) e Anthony e Govindarajan (2009) foram os norteadores desse delineamento trazendo alinhamento entre a estratégia e a visão empresarial.

A estrutura organizacional da empresa representada por seus departamentos, hierarquia e fluxos de atividades e informações precisam facilitar o alcance desses objetivos, o que concorda com as afirmações de Jordão (2009). No centro do sistema está o planejamento e as operações com seus respectivos desdobramentos compondo o núcleo do controle. No núcleo de controle também devem ser estabelecidos os vínculos entre os processos-chave das operações com os planos estratégicos. A estruturação dos elementos de controle contou com os conceitos postulados por Ferreira e Otley (2009) e Malmi e Brown (2008). Ainda no núcleo se encontra o pacote da AD composto por metas, política de AD, política de recompensas ou sanções e os canais de informação e comunicação, o que também está em concordância com as proposições de Ferreira e Otley (2009) e Malmi e Brown (2008).

No desenho proposto, o cerne é a AD. Esta ajudará o monitoramento da IE e das operações da empresa, contribuindo para a congruência e demonstrando quão eficaz e eficientemente os recursos estão sendo empregados no alcance dos objetivos da empresa. Ademais, o uso de tal desenho oferece respostas para os principais fatores de insucesso existente na empresa. O núcleo de controle oferece recursos para mitigar os problemas de controles falhos e atrasos de planejamento. A observação da cultura organizacional, os canais de comunicação e os sistemas de recompensa por sua vez ajudam a reduzir a resistência a mudanças. Por fim, a AD promove o processo de *accountability* que influencia o comportamento da alta administração, que devem se envolver mais no processo de IE.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa descrita neste artigo foi analisar o desenho e uso do SCG como facilitadores da IE em uma empresa industrial. Para melhor entender as contribuições do SCG para facilitar a IE e ajudar na AD, realizou-se um estudo de caso, onde foram utilizados como instrumentos de coleta de dados, observação participante, entrevistas estruturadas e não estruturadas, pesquisa documental e relatos formais e informais. Os dados foram analisados e confrontados entre as diferentes fontes de evidências e com o referencial teórico. As conclusões provisórias foram apresentadas para um grupo focal composto por pessoas importantes da gestão da empresa, onde os resultados foram discutidos visando confirmá-los, refutá-los ou complementá-los, além de eliminar qualquer possível viés nas conclusões. O grupo focal ajudou ainda na certificação de que os objetivos da pesquisa realmente estavam sendo alcançados. A conclusão teórica possível foi que realmente os estudos de SCG têm demonstrado ao longo dos anos que a preocupação com o controle das operações foi sendo substituída para a facilitação da IE. Percebeu-se uma escassez de modelos que possam ajudar na construção do modelo próprio de um SCG tendo em vista a linha de tempo de estudos que foram encontrados e a pequena quantidade de modelos evidenciados, especialmente na realidade brasileira. Os resultados dos estudos empíricos anteriores demonstram que a falta de um modelo adequado para formular estratégias aumenta a chances dos principais fatores de insucesso deste processo surgirem, pois passos importantes do processo podem ser esquecidos ou até mesmo nem serem de conhecimento dos gestores que estão trabalhando no processo de formulação e IE. Também foi possível demonstrar contribuições do SCG para os principais fatores de insucesso da IE da empresa, identificados por um apanhado nas pesquisas elaboradas ao longo dos anos e investigados na realidade investigada, evidenciando a contribuição do SCG para minimizar os efeitos desses fatores. Os resultados comprovam que SCG se mostra uma importante ferramenta no processo de decisão, no controle operacional, na alocação de recursos, na integração entre

setores e na geração de congruência organizacional. Ademais, ficou evidente na pesquisa de campo o quanto o SCG influencia no comportamento das pessoas. Do que fora visto, pode-se inferir que o SCG proporciona contribuições reais para o estabelecimento de um processo de AD estratégico e operacional, o que promove o processo de *accountability*.

O estudo de caso permitiu observar com mais detalhes que os setores que tinham um melhor SCG obtiveram melhores números de cumprimento de suas metas estratégicas, com resultados mais satisfatórios do que outros setores que possuíam processos de controle mais incipientes. Foi confirmado que, pela necessidade que o SCG tem de estabelecer relações entre a estratégia e as operações para permitir uma melhor AD, que esse sistema facilita a integração entre os processos estratégico e operacional da empresa. Ademais, embora os resultados observados não possam ser indiscriminadamente generalizáveis, pode-se dizer que esse pressuposto poderia ser potencializado ou comprometido pela qualidade da comunicação da empresa. Caso os níveis estratégicos, tático e operacional tenham comunicação clara da estratégia da empresa e de seus objetivos, os resultados podem ser mais factíveis. Caso não exista uma comunicação clara, com o devido esclarecimento de responsabilidades, os resultados podem ficar por conta do acaso, gerando resultados insatisfatórios. Durante a pesquisa não se viu possibilidades de buscar o controle estratégico e operacional sem a identificação das operações principais da cadeia valor. Na verdade, foi o conhecimento das operações principais da cadeia de valor que possibilitou a identificação dos processos-chave de tais operações. Esse ponto proporcionou um conhecimento maior da empresa e daquilo que era mais importante para se controlar, permitindo que fossem evidenciadas as atividades e processos que tem uma relação mais íntima de causa-efeito com os resultados do negócio. Observou-se, ainda, que a estrutura e o processo do controle de fato são promotores da AD e que um adequado desenho e uso do SCG tem papel fundamental na geração de informações, que podem ser usadas de forma diagnóstica e/ou interativa para medir os resultados, corrigir incorreções e avaliar os resultados após os processos de ajuste. Observou-se também uma relação do desenho e uso do SCG com o comportamento das pessoas na busca dos objetivos da empresa. Os resultados da pesquisa confirmaram que colaboradores que tem seus resultados medidos e controlados tem maior preocupação com o cumprimento dos objetivos da empresa do que os demais que não os têm. Outro ponto de destaque para estruturar um desenho do SCG para a empresa estudada com ênfase no processo de AD consistiu na necessidade de estabelecer vínculos entre as estratégias e as operações. Assim, a construção desse desenho passou pelo esforço em: (i) analisar e entender as estratégias da empresa, (ii) conhecer as operações e seus processos-chave, (iii) evidenciar quais são os fatores críticos de sucesso para que os objetivos dela sejam cumpridos, (iv) aumentar o entendimento sobre contexto cultural e algumas características das pessoas que trabalham na organização e (v) conhecer a divisão atual de responsabilidades da estrutura administrativa, os instrumentos de planejamento existentes e as ferramentas cibernéticas da estrutura de controle que ajudariam na obtenção das informações importantes para a alimentação do modelo.

Observou-se que o SCG não evidenciou uma contribuição para mitigar, mesmo que de forma parcial, o fator de risco para a implementação da falta de liderança estratégica. Também não foram encontradas evidências de como o SCG pode contribuir para solucionar ou amenizar as dificuldades na leitura ambiental, nem que ele esteja contribuindo para reduzir potenciais conflitos de poder da alta administração. Sem embargo, o uso interativo do SCG se mostrou como um importante mecanismo para proporcionar a aprendizagem estratégica dentro das organizações. Esse sistema, desde que adequadamente desenhado e utilizado, se mostrou como importante mecanismo para apoiar a IE por dispor de mecanismos cibernéticos que ajudam identificar se os planos não estão acontecendo da forma esperada, além de permitir atuações corretivas e ajudar na solução dos problemas ocorridos.

O grupo focal confirmou que os problemas com divulgação/comunicação de informações podem receber importantes contribuições do adequado desenho e uso do SCG, pois este permite e promove a comunicação entre os níveis estratégicos, tático e operacional da empresa. A adequação de rotinas também pode ser apoiada pelo adequado desenho e uso do SCG por se alinhar a estrutura organizacional e definir as políticas e os procedimentos necessários para assegurar o controle e permitir a AD. Como o SCG promove a AD e, conseqüentemente, o *accountability*, tais processos juntos colaboram para um maior envolvimento da alta administração nos processos estratégicos e operacionais. Finalmente, observou-se que esse desenho pode mitigar os riscos enfrentados pela empresa na hora de IE relativos à resistência a mudanças por parte das pessoas por facilitar a coalização de objetivos destas com aquela. Contudo, os desdobramentos práticos desse ponto passam por habilidades sócio-cognitivas dos gestores. A relevância dos resultados do caso estudado é ressaltada pela surpresa dos gestores da empresa em relação aos resultados da pesquisa, sobretudo com respeito ao baixo sucesso alcançado na IE do ano de 2013, com a não identificação clara de uma vantagem competitiva e com a demonstração de que os setores que possuíam melhores controles tiveram mais sucesso do que os demais. Observou-se grande aderência e expectativa da direção da empresa em relação ao modelo proposto para facilitar a IE e a AD. Além disso, iniciou-se um movimento onde alguns gestores já se colocaram a disposição para iniciar os trabalhos de adequação do SCG da empresa frente às proposições teóricas indicadas pela pesquisa.

As implicações gerenciais do estudo para outras empresas advêm da perspectiva de utilização do desenho proposto como meio de facilitar a IE e AD. A verificação empírica dessa perspectiva por meio de novos estudos de caso ou estudos em larga escala fica, portanto como recomendação futura de pesquisa.

Em síntese, os achados da investigação expandem o conhecimento do tema e ajudam a preencher uma lacuna de pesquisa na realidade brasileira, evidenciando que o SCG (i) é um importante mecanismo facilitador da implementação estratégica. Ademais, verificou-se que o adequado desenho e uso do SCG (ii) ajuda na comunicação organizacional, (iii) aumenta a congruência entre os setores, (iv) possibilita o aprendizado pelo uso interativo e (v) se mostra um mecanismo eficaz no fornecimento de elementos importantes para os administradores estruturarem o modelo de avaliação de desempenho estratégico e operacional; sendo observado também que (vi) esta última etapa promove o processo de *accountability*.

## REFERENCIAS

- AGUIAR, A. B.; PACE, E. S.; FREZATTI, F. **Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto**. Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, São Paulo/SP, Brasil. 2009.
- ALMEIDA, F. R. **Dificuldades de realizar o planejamento estratégico em empresas incubadas**. XXII Simpósio de gestão da inovação tecnológica, Curitiba, 2004.
- ANTHONY, R. N. **Contabilidade gerencial: uma introdução a contabilidade**. Editora Atlas, São Paulo, 1976.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN V. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12ª edição. Editora McGraw Hill Brasil, 2008.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. P. **Contabilidade Gerencial**. Editora Atlas, 2011.
- DIAS, B.; DRUMMOND. **7 principais dificuldades na hora de implementar estratégias**. Disponível em : <http://www.infomoney.com.br/negocios/grandes->

empresas/noticia/2508046/veja-principais-dificuldades-hora-implementar-estrategia. Acessado em 16/09/2013.

EISENHARDT, K. Building theories from case study research. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 14, p. 532-500, 1989. Disponível em: <[http://carbon.ucdenver.edu/~kkrizek/pdfs/Eisenhardt\\_building\\_theories\\_from\\_cases.pdf](http://carbon.ucdenver.edu/~kkrizek/pdfs/Eisenhardt_building_theories_from_cases.pdf)>

FLAMHOLTZ, E. **Effective organizational control: A framework, applications, and implications**. European management journal. Vol 14. N6, 1996.

GOMES, M. E. S.; BARBOSA, E. F. **A técnica de grupos focais para obtenção de dados qualitativos**. Instituto de pesquisas e inovações educacionais. 1999.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 1 ed. Editora Atlas S/A, São Paulo, 1999.

HENDERSON, B. D. **The Origin of Strategy**. Harvard Business Review, v 67(6), p.139-143 1989.

HERATH, S. K. **A framework for management control research**. Journal of Management Development, Vol. 26, Iss 9, pp. 895-915. 2007.

HOFSTEDE, G. **The Poverty of Management Control Philosophy**. The Academy of Management Review, pp. 450-461, Vol. 3, No. 3, Jul, 1978.

JORDÃO, R.V.D. **Análise das Mudanças no SCG da Extrativa Metalquímica S.A.** Dissertação de Mestrado, Minas Gerais, 2009.

JORDÃO, R.V.D; SOUZA, A.A.; AVELAR, E.A. **Organizational culture and post-acquisition changes in management control systems: an analysis of a successful Brazilian case**. Journal of Business Research. Vol. 67.2014, 4, p. 542-549. 2014

JORDÃO, R. V. D; SOUZA, A. A. **Aquisição de empresas como fator de mudanças no sistema de controle gerencial: Uma análise sob a perspectiva da teoria contingencial**. Revista Universo Contábil. Blumenau, v.9, n. 3, p. 75-103, jul/set., 2013.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Kaplan e Norton na prática**. 1ª ed. Editora Elsevier, Rio de Janeiro, 2004.

KOTLER, P. **Atmospherics as a marketing tool**. Journal of Retailing, 1974.

LARRY, B. ; CHARAN, R. N. **Execução: a disciplina para atingir resultados**. Editora Elsevier, 6ª reimpressão, Rio de Janeiro, 2005.

LORANGE, M. S.; MORTON, S. S. **Management control systems: A conceptual framework**. July, 1974.

MAGRETTA, J. **Entendendo Michael Porter: O guia essencial da competição estratégica**. 1ª Ed. HSM editora, São Paulo, 2012.

MALMI, T; BROWN, D. A. **Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions**. Management accounting research 19, 287-300, 2008.

MENDES, D. A.P.; SILVA, C. E.V; SILVA, J.A.; GOMES, J.S. (2002). **Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas: O Caso do Bob's**. XXVI Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração (ENANPAD). Salvador, BA, 2002.

MINTZBERG, H. **Cratting Strategy**. Harvard business review, 1987.

MONTIGOMERY, C.; PORTER, M. E. **Estratégia: A busca pela vantagem competitiva**. Editora Campus, Rio de Janeiro, 1998.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: Um enfoque na eficácia organizacional**. 2ª Edição. Editora Atlas, São Paulo, 2009.

OTLEY, D.; FERREIRA, A. **The Design and use of management control systems: An extended framework for analysis**. 2ª Conference on Performance Measurement and Management Control, 2005.

OTLEY, D.; FERREIRA, A. **The Design and use of management control systems: An extended framework for analysis.** Management accounting research, 2009.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. **The core competence of the corporation.** Harvard business review, 1990.

PORTER, M. E. **How competitiveness forces shape strategy.** Harvard business review, 1979.

RIBEIRO, C. C. **Planejamento estratégico: análise da experiência de implementação em um indústria de médio porte de Minas Gerais.** Dissertação de mestrado. Pedro Leopoldo, Minas Gerais, 2012.

RODRIGUES, L. C.; DEPINÉ, G. C. L.; ALMEIDA, M. I. R.; RISCAROLLI, V. **Estratégia de implementação do plano estratégico.** In: Asamblea del consejo latino americano de escuelas de administracion (CLADEA 38 th Annual Convention), 2003, Lima.

SIMONS, R. **The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives.** Accounting organizations and society, vol 15, Great Britain, 1990.

SIMONS, R. **How new top managers use control systems as levers of strategic renewal.** Strategic management journal, Vol. 15, n3, 1994.

STEIN, F. **O planejamento estratégico nas médias e grandes indústrias calçadistas do Vale dos Sinos.** Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2000.

TAVARES, M. C. **Gestão estratégica.** 2ª ed. Editora Atlas, São Paulo, 2000.

YIN, R. K. **Estudo de caso. Planejamento e métodos.** 2ª Edição. Editora Bookman, Porto Alegre, 2001.