

PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE MECANISMOS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO NA BRF FOODS S.A

CRISTIAN BAU DAL MAGRO
UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU
cmagro@al.furb.br

TACIANA RODRIGUES DE SOUZA
Universidade Regional de Blumenau - FURB
taciana.rodrigues.souza@gmail.com

LEOSSANIA MANFROI
Universidade Regional de Blumenau - FURB
leossania@uceff.edu.br

ROSANE GUZE
UCEFF FACULDADES
Rosana.Guze@brf-br.com

CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA
Universidade Regional de Blumenau - FURB
clavarda@furb.br

Área Temática: Processo Estratégico nas Organizações

PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE MECANISMOS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO NA BRF FOODS S.A

RESUMO

As informações geradas por mecanismos de sistema de controle gerencial auxiliam, de modo significativo, nas mudanças estratégicas. Este estudo tem como objetivo identificar a percepção dos gestores sobre os mecanismos do sistema de controle gerencial de uma agroindústria. A pesquisa caracteriza-se como um estudo descritivo, de levantamento do tipo *survey* e com abordagem quantitativa dos dados. A empresa estudada é a BRF FOODS S.A., considerada de grande porte e com estrutura formalizada. A população da pesquisa compreendeu os 100 gestores das diversas filiais brasileiras e a amostra, por sua vez, 31 gestores de alto escalão, contemplando os diretores, supervisores e gerentes. Os resultados indicam que relatórios orçamentários não são amplamente aceitos e reconhecidos pela maioria dos gestores da organização. Os gestores divergem sobre a realização da análise da variação orçamentária e sobre a percepção de existência da auditoria externa como ferramenta para verificação de padrões e procedimentos de qualidade. Além disso, conclui-se que os grupos de controles de custos e cultura organizacional são os mecanismos percebidos com maior concordância e por outro lado, o compartilhamento de recursos é o grupo de mecanismos percebido com maior diversidade de opinião quanto a sua concordância.

Palavras-chave: Mecanismos de Gestão; Sistema de Controle; Percepção dos Gestores.

PERCEPTION MANAGERS ON THE MECHANISMS OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEM: A CASE STUDY IN BRF FOODS S.A

ABSTRACT

The information generated by mechanisms of management control system help in a significant way, the strategic changes. This study aims to identify the perception of managers on the mechanisms of the management control of an agribusiness system. The research is characterized as a descriptive study of the survey type survey and quantitative analysis of data. The company studied is the BRF FOODS S.A, considered large and formalized structure. The research population comprised 100 managers from different Brazilian subsidiaries and the sample, in turn, 31 senior managers, covering the directors, supervisors and managers. The results indicate that budget reports are not widely accepted and recognized by most managers of the organization. Managers disagree about the implementation of the budget variance analysis and the perception of the existence of the external audit as a tool for verification of standards and quality procedures. Furthermore, it is concluded that groups of cost controls, and organizational culture are the mechanisms perceived with greater agreement on the other hand, resource sharing is the group of mechanisms perceived with greater diversity of opinion as to their agreement.

Keywords: Management Mechanisms; Control system; Perception Managers.

1 INTRODUÇÃO

Há uma evolução no que se refere às funções da controladoria devido à necessidade de atender a demanda dos usuários das informações, e na busca pela continuidade das organizações é notória sua relevância. As empresas, para que assegurem sua continuidade, devem atender as necessidades impostas pela sociedade. Neste contexto, exige-se que os gestores estejam munidos de dados que auxiliem na busca por alternativas que possam conduzir a organização no alcance dos seus objetivos (BORINELLI, 2006).

No ambiente empresarial tem surgido diferentes técnicas para melhorar a gestão, mas a aderência de novas técnicas gerenciais não tem ocorrido na mesma proporção que sua demanda (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003; FREZATTI, 2005). O desenvolvimento dos negócios e a evolução nas técnicas de gestão são fatores determinantes para o surgimento de novos instrumentos gerenciais.

No entanto, Frezatti (2005) salienta que mesmo com o avanço das técnicas de gestão, ainda existem questões que precisam ser resolvidas e desenvolvidas. Um exemplo disto é devido à contabilidade gerencial ser orientada e desenhada apenas para uso das grandes corporações. Contudo, o fato é questionável, já que por vezes grandes empresas podem apontar diferentes percepções e razões sobre o uso e a extensão dos mecanismos de controle gerencial.

A contabilidade gerencial, conforme Anthony, Govindarajan e Dearden (1998) inferem, é um conjunto de atividades desenvolvidas pelas organizações para assegurar que o planejamento estratégico possa ser atingido. Entretanto, este processo demanda uma estrutura e recursos com o intuito das atividades serem desenvolvidas. Nesta mesma perspectiva, Hopwood (1986) destaca que a contabilidade gerencial é capaz de promover mudanças nas empresas de modo a auxiliá-las em seu desenvolvimento ao longo do tempo.

Para promover o seu desenvolvimento, é comum as organizações buscarem mecanismos do sistema de controle gerencial (FREITAS; BRANDÃO, 2005) que influenciam diretamente nos objetivos da organização, bem como no comportamento dos indivíduos e da cultura organizacional (ANTHONY; GOVINDARAJAN; DEARDEN, 1998). Conforme Frezatti et al. (2009) afirmam, os sistemas de informações de gestão são procedimentos e recursos de modo interdependentes que interagem com a finalidade de gerar e comunicar informações para os gestores. Estes sistemas têm como função coletar, processar e transmitir os dados de um sistema maior para parte do sistema. Dechow, Granlund e Mouritsen (2006) apontam que o sistema gerencial perpassa a estrutura organizacional e auxilia nas decisões estratégicas, táticas e operacionais.

Diante do exposto, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: qual a percepção dos gestores sobre mecanismos do sistema de controle gerencial de uma agroindústria? Deste modo, o objetivo do estudo é identificar a percepção dos gestores sobre mecanismos do sistema de controle gerencial de uma agroindústria.

A pesquisa é justificada pela escassez de estudos empíricos que buscam explicar a adoção dos mecanismos de controle gerencial, principalmente em relação à percepção dos gestores organizacionais (OYADOMARI, et al. 2008). Assim, sugere-se a importância de identificar e compreender os fatores que influenciam na adoção de instrumentos gerenciais, além de demonstrar como uma grande corporação pode ter diferentes percepções intra-organizacionais sobre os mecanismos postos a sua disposição.

2 MECANISMOS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Nas últimas décadas, metodologias de controle gerencial vêm sendo amplamente difundidas e implementadas. Como exemplo há o *Activity Based Costing* (ABC), o *Activity Based Management* (ABM), o *Total Quality Management* (TQM), o *Just in Time* (JIT), o *Value Based Management* (VBM) e o *Economic Value Added* (EVA) e *Balanced Scorecard* (BSC). Contudo, há evidências de que estas ferramentas não são suficientes para resolver os problemas

gerenciais de avaliação do desempenho, compensação e alocação de custos (GUERREIRO et al. 2005). Para minimizar estes problemas, Atkinson et al. (2008) comentam que o conceito de controle gerencial tem sido ampliado, incluindo no seu contexto informações não-financeiras e subjetivas (nível de satisfação; capacitação, dentro outros).

Deste modo, Burns e Scapens (2000) comentam que a contabilidade gerencial é um instrumento que visa o estabelecimento de regras e rotinas que são codificadas, compreendidas, reproduzidas e internalizadas pelos membros da organização e manifestadas na cultura e no clima organizacional. Dechow, Granlund e Mouritsen (2006) salientam que o sistema de controle gerencial perpassa toda a estrutura e possibilita que a organização tenha insumos suficientes para tomar decisões em nível estratégico, tático e operacional.

Sob o prisma institucional, os sistemas de controle gerencial são entendidos como socialmente construídos de acordo com os hábitos e rotinas das organizações (LUCKMANN, 2008). A utilização de informações gerenciais no âmbito organizacional não ocorre de forma automática e depende da percepção que cada gestor tem sobre seu valor (SILVA, 2010). Logo, a adequação às necessidades dos gestores, em acordo com as áreas e operações, é essencial para que os mecanismos de controle gerencial sejam considerados úteis e amplamente aceitos (GUERREIRO et al. 2005).

Os sistemas de controle gerencial utilizam de seus mecanismos para oferecer benefícios e satisfação aos usuários da informação (DELONE; MCLEAN, 1992). Assim, os mecanismos do sistema de controle gerencial precisam ser percebidos como adequados ao processo organizacional pelos seus usuários (AGUIAR; PACE; FREZATTI, 2009). O controle gerencial é entendido como um dos mecanismos para implementação de estratégias, servindo como guia de direção a padrões viáveis de atividade (MINTZBERG et al. 2006). Para que as estratégias organizacionais sejam implementadas de forma efetiva é preciso conhecer a percepção dos gestores sobre os mecanismos do sistema de controle gerencial (AGUIAR; FREZATTI, 2007).

Para Kober, Ng e Paul (2003), a abrangência do sistema de controle gerencial é relacionada aos mecanismos postos à disposição dos gestores para controle das atividades. Esta amplitude é composta por alguns mecanismos que podem ser caracterizados pelo monitoramento dos resultados, controles de custos, controles burocráticos, mecanismos de comunicação e integração, compartilhamento de recursos, controles rígidos, controles profissionais, cultura organizacional e a adaptação (ARCHER; OTLEY, 1991; ABERNETHY; BROWNELL, 1999; KOBER; NG; PAUL, 2003; KOBER; NG; PAUL, 2007).

Nesta perspectiva, Simons (2000) comenta que existem mecanismos do sistema de controle gerencial que oferecem um *feedback* formal para monitorar os resultados organizacionais. Por outro lado, existem os mecanismos utilizados pelos gestores para regular as atividades dos subordinados. Além disso, há controles gerenciais que servem para medir, monitorar os resultados e corrigir os desvios nas medidas de desempenho.

Kober, Ng e Paul (2003) explicam que o desempenho organizacional está relacionado com os mecanismos do sistema de metas orçamentárias e monitoramento dos insumos consumidos. Para Abernethy e Brownell (1999), a alta administração pode usar os relatórios de orçamento como ferramenta de diagnóstico para avaliar se os resultados estão de acordo com as previsões. A principal utilidade do relatório orçamentário reside na capacidade para monitorar de forma confiável os processos organizacionais.

Abernethy e Brownell (1999) argumentam que o orçamento é utilizado pela maioria das organizações como mecanismos do sistema de controle gerencial para monitorar, coordenar e comunicar (monitoramento de resultados) as prioridades estratégicas e, em conjunto com sistemas de recompensa, pode ser utilizado para facilitar o compromisso dos gestores de nível inferior com as prioridades organizacionais.

Os mecanismos do sistema de custos são abordados por Miller e Friesen (1982), onde salientam que a maioria das organizações utilizam de controles de custos menos sofisticados.

Assim, a aparente falta de interesse das organizações sobre os controles de custos pode ter sido influenciada pela intensificação dos controles formais como relatórios de gestão e relatórios de desempenho, dentre outros (OUCHI, 1979). Para Abernethy e Brownell (1999) o uso de mecanismos do sistema de controle gerencial para análise de variância depende criticamente da estabilidade dos processos e atividades. Portanto, o custo padrão exige uma visão clara das relações de entrada e saída, que não pode ser obtida em atividades que passam por constantes mudanças, ou quando a natureza das tarefas é altamente incerta.

Deste modo, o custeio padrão e o orçamento flexível, são bem adaptados a empresas com longos ciclos de produção e produtos altamente padronizados (ABERNETHY; BROWNELL, 1997). Assim, a organização com pouca variedade de tarefas e visão clara das relações de produto-insumo pode justificar o desenvolvimento e a utilização dos controles tidos como tradicionais. Além disso, guias de procedimentos, manuais de operação e relatórios rígidos de prestação de contas para controlar o comportamento dos funcionários podem auxiliar as organizações no desenvolvimento de suas tarefas (PERROW, 1979).

Os mecanismos de controle burocrático envolvem a vigilância pessoal e a direção dos subordinados pelos superiores. Ainda contemplam regras sobre processos, padrões de produção e de qualidade necessárias para a condução e conclusão eficiente das tarefas (OUCHI, 1979). De acordo com Abernethy e Brownell (1999), a organização que procura uma estrutura mais rígida de procedimentos para controle deve desenvolver como parte dos mecanismos do sistema de controle gerencial, um conjunto de manuais de procedimentos visando o alinhamento das atividades operacionais, administrativas e organizacionais. Para tanto, a criação de manuais de procedimentos com documentação extensiva, pode resultar em um reforço para a efetividade dos controles gerenciais (KOBBER; NG; PAUL, 2007).

Para Archer e Otley (1991) o sistema de comunicação e integração é concebido para apoiar as estratégias e assegurar a coordenação entre as divisões e todos os níveis do negócio. De acordo com Abernethy e Brownell (1995), a manutenção dos resultados está fortemente ligada à capacidade de processamento das informações, estruturas orgânicas, dispositivos de ligação e integração (força tarefa, equipes e comitês interfuncionais), tornando a organização mais ágil na capacidade de resolução de problemas (ABERNETHY; LILLIS, 1995).

O sistema de compartilhamento de recursos é relacionado à interação dos diversos recursos entre as divisões de uma mesma organização (OUCHI, 1979). Deste modo, por vezes uma divisão capta recursos externos que já constam em outra divisão da mesma organização. Este processo pode causar uma ineficiência no aproveitamento e na aplicação dos recursos internos (KOBBER; NG; PAUL, 2007).

Em relação aos controles rígidos, Fiegen (1994) argumenta que podem ser prejudiciais para a eficácia na implementação de diferenciais competitivos. Para as organizações que necessitam de constante adaptação as mudanças de mercado, a descentralização do controle e métodos mais informais oferece maior eficiência aos processos. Por outro lado, é importante que alguns controles permaneçam rígidos dependendo da orientação estratégica da organização.

Os mecanismos formais do sistema de controle gerencial são importantes para as organizações, mas é preciso considerar a necessidade de controles informais que adicionam medidas relacionadas à cultura organizacional e ao uso de controles profissionais (ROBERTS, 1990; ARCHER; OTLEY, 1991; ABERNETHY; BROWNELL, 1999).

Assim, o controle profissional e a cultura organizacional estão inter-relacionados na medida em que os valores, o julgamento e a ética estão internalizados entre os membros da organização. Esta forma de controle é alcançada com a contratação de profissionais que passam por um processo de ensino para internalizar os valores desejados pela organização (ABERNETHY; STOELWINDER, 1995; ABERNETHY; BROWNELL, 1999). Para tanto, os profissionais são mais susceptíveis a alcançar os objetivos organizacionais, exercendo suas atividades com maior autonomia. Além disso, Abernethy e Brownell (1997) sugerem que

organizações com alto grau de atividade de pesquisa e de desenvolvimento tendem a depender fortemente de controles profissionais.

3 ESTUDOS ANTERIORES

Macintosh e Daft (1987) sugerem que a concepção e a utilização dos sistemas de contabilidade gerencial estão relacionadas às características gerais da organização. Assim, buscaram investigar a relação entre a característica organizacional da interdependência departamental, a concepção e a utilização de três elementos de um sistema de controle de gestão (funcionamento do orçamento, relatórios estatísticos periódicos e políticas, padrões e procedimentos operacionais). Os resultados suportam a hipótese de que a interdependência departamental está relacionada com a ênfase colocada nos sistemas de controle de gestão.

O estudo de Castro et al. (2007) teve como objetivo identificar a relevância de indicadores e ferramentas de gestão, na percepção dos alunos de MBA. Os resultados mostram que o fluxo de caixa projetado e a margem líquida de vendas foram os indicadores mais relevantes. Além disso, indicadores mais sofisticados foram citados (BSC, EBITDA e EVA). O estudo concluiu que a percepção das ferramentas de controle gerencial varia de acordo com o perfil do respondente e com as características específicas de determinadas regiões e ou localizadas, não existindo uma ferramenta de gestão que seja considerada ótima.

Aguiar e Guerreiro (2008) analisaram os processos de persistência e de mudanças de sistemas de contabilidade gerencial com o emprego do paradigma institucional, em contraposição ao paradigma econômico neoclássico. As reflexões do estudo permitem focalizar os sistemas de gestão como mecanismos de controle social que atuam por meio de relatórios gerenciais. O estudo infere que os sistemas de controle gerencial podem apresentar processos de persistência e mudança que relevam uma tendência para homogeneidade. Por fim, concluem que o elemento que determina a substituição de uma prática de controle de gestão é a perda de capacidade em cumprir seu papel como mecanismos de controle social.

Oyadomari et al. (2008) estudaram a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro. Os resultados apontam que há uma adoção do tipo cerimonial na sua implementação. O mecanismo mimético é o mais importante na adoção e a obtenção do conhecimento sobre novos artefatos, sendo que ocorrem, preponderantemente, pela forma de socialização do conhecimento. As consultorias também exercem papel importante na adoção e decisão da escolha dos artefatos, sendo prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa.

O estudo de Silva (2010) teve o objetivo de explicar qual o nível de percepção que os gestores de micro e pequenas empresas da Grande João Pessoa têm com relação à utilidade da informação contábil em suas tomadas de decisão. Os resultados remetem que não há percepção estatisticamente significativa ao nível de 5%, por parte dos gestores, quanto à utilidade da informação contábil no processo decisório, ou seja, são indiferentes quanto à utilidade da informação contábil em seus processos de tomada de decisão.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

O estudo é caracterizado quanto aos objetivos, como descritivo, quanto aos procedimentos como levantamento/survey e a abordagem do problema de natureza quantitativa (THEÓPHILO; MARTINS, 2009). O estudo foi realizado na BRF FOODS S.A e a população da pesquisa compreendeu 100 gestores, sendo diretores, supervisores e gerentes de diversas filias da BRF FOODS S.A. A amostra da pesquisa foi delimitada tendo em vista o retorno do instrumento de pesquisa, totalizando 31 gestores de alto escalão. O instrumento de pesquisa foi baseado em diversos estudos que abordaram sobre mecanismos do sistema de controle gerencial. Portanto, o quadro 1 mostra como foram construídas e quais são as questões/variáveis que compõe o instrumento de pesquisa.

Quadro 1 – Instrumento de pesquisa

Grupos	N.	Questões/variáveis
Monitoramento de resultados	01	Qual sua percepção com relação a utilização de relatórios formais (relatórios de gestão, relatórios de desempenho mensal)?
	02	Qual sua percepção com relação aos controles de relatórios de gestão relacionados ao consumo de insumos e materiais diversos?
	03	Qual sua percepção com relação a avaliação do desempenho da empresa e a comparação com o desempenho dos concorrentes?
	04	Qual sua percepção com relação as explicações escritas referente os relatórios orçamentários do período em comparação a períodos anteriores?
	05	A tendência entre os resultados reais do período passado e os resultados do período corrente são monitorados frequentemente pelos diretores?
Controles de custos	06	Qual sua percepção com relação a utilização de centros de custo para controle de custos?
	07	Qual sua percepção com relação realização de análise da variação orçamentária?
	08	Você se depara com metas orçamentárias apertadas?
Controles Burocráticos	09	Qual sua percepção com relação utilização de manuais de procedimentos?
	10	Qual sua percepção com relação a realização de avaliação formal de pessoal?
	11	Qual sua percepção com relação a existência de auditoria interna para verificar os controles internos e os relatórios financeiros?
	12	Qual sua percepção com relação a existência das auditorias de padrões de procedimentos e qualidade?
	13	Qual sua percepção com relação a existência das auditorias externas para verificação de padrões de procedimentos e qualidade?
Mecanismos de Comunicação e Integração	14	Qual sua percepção com relação as comunicações informais (reuniões, contatos pessoais) em passar informações de cima para baixo e de baixo para cima na hierarquia?
	15	Qual sua percepção com relação a realização de reuniões interdisciplinares (reuniões com colaboradores de diferentes áreas)?
	16	A informação da diretoria para os demais níveis é bem comunicada?
	17	A informação é bem comunicada em todas as áreas?
Compartilhamento de recursos	18	Qual sua percepção com relação a existência de equipes de interdisciplinares (colaboradores de diferentes áreas para realizar um mesmo projeto)?
	19	Qual sua percepção com relação ao compartilhamento de recursos (diferentes áreas compartilhando um mesmo equipamento ou colaboradores)?
Controles Rígidos	20	Existe uma forte adesão as regras, políticas ou planos.
	21	Sistemas de controle de gestão são usados para monitorar todas as tarefas em sua área.
Controles Profissionais	22	Você tem um alto grau de autonomia na tomada de decisões?
	23	Seus colaboradores possui um alto grau de autonomia no exercício de suas funções.
Cultura Organizacional	24	Existe um grande senso de valores, crenças e normas dentro da empresa.
	25	Os colaboradores estão comprometidos com os objetivos da empresa e seus valores.
Adaptação de Controles	26	As informações contidas nos relatórios de controle são sempre confiáveis.
	27	Os sistemas de controle de gestão são adaptados para atender as diferentes necessidades das áreas.

Fonte: Adaptado de Archer e Otley (1991); Abernethy e Brownell (1999); Kober, Ng e Paul (2003); Kober, Ng e Paul (2007).

As questões de número 01, 02, 03, 04, 06, 07, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18 e 19 que estão apresentadas no quadro 1, procuraram verificar a opinião dos respondentes sobre a extensão do uso de diferentes mecanismos do sistema de controle gerencial. A escala *likert* utilizada nas questões mencionadas foi de cinco pontos variando de “nunca” (1) à “sempre” (5). Por outro lado, as questões de número 05, 08, 16, 17, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26 e 27 buscaram verificar a extensão de concordância dos respondentes em relação aos aspectos do sistema de

controle gerencial. E, para estas questões, a escala *likert* utilizada foi de sete pontos variando de “discordo totalmente” (1) a “concordo totalmente” (7).

Verifica-se no quadro 1 que foram definidas 27 variáveis que tratam sobre a extensão e concordância em relação ao uso dos mecanismos do sistema de controle gerencial. Desta forma, as 27 variáveis estão separadas em 9 grupos nomeados de: monitoramento de resultados (MR), controle de custos (CC), controles burocráticos (CB), mecanismos de comunicações e integração (CI), compartilhamento de recursos (CREC), controle rígidos (CRIG), controles profissionais (CP), cultura organizacional (CO) e adaptações de controles (AC).

Os dados coletados com a aplicação dos questionários, primeiramente foram tabulados em planilha eletrônica e analisados por meio da estatística descritiva. Porém, algumas variáveis foram medidas pela escala *likert* de cinco pontos e outras pela escala de sete pontos. Assim, para efetuar uma análise de comparabilidade das informações foi preciso padronizar os dados. Assim, os dados que constavam em escala *likert* de sete pontos foram padronizados de acordo com a escala de cinco pontos, utilizando o método de padronização “z”.

Posteriormente, realizou-se a verificação quanto à extensão e concordância dos aspectos de mecanismos do sistema de controle gerencial por meio do cálculo da entropia, aplicados em planilha eletrônica. A entropia necessita de um ponto de referência, ou seja, um valor âncora no qual é calculada a entropia da informação.

Assim, foi utilizado o valor 5, ou seja, o tamanho da escala *likert* utilizada no questionário após padronização. Desta forma, o valor da entropia obtido indicará a quantidade de informação em cada lote de questões testadas. Caso todos os respondentes de uma questão tenham respondido: Sempre-5, então não haverá entropia, pois todas as respostas foram aquelas que o pesquisador desejava obter como resposta.

Por fim, foi utilizada o teste de correlação e teste de KMO e Bartlett para confirmar a aplicabilidade da análise fatorial. Assim, a análise fatorial foi utilizada para identificar um número relativamente pequeno de fatores comuns que podem ser utilizados para representar relações entre um grande número de variáveis inter-relacionadas (FAVERO, et al. 2009). A análise fatorial foi aplicada por meio do *software* SPSS® e foram utilizadas as médias de respostas obtidas em cada grupo estudado (MR, CC, CB, CI, CREC, CRIG, CP, CO, AC).

5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

O objetivo do presente estudo foi identificar a percepção dos gestores de uma agroindústria sobre o uso e extensão dos mecanismos do sistema de controle gerencial. Deste modo, a Tabela 1 mostra a análise descritiva da percepção dos gestores sobre os Mecanismos do Sistema de Controle Gerencial.

Tabela 1 – Análise descritiva da percepção dos gestores sobre os Mecanismos do Sistema de Controle Gerencial

Grupos	N.	Questões/Variáveis	Média	D.P
Monitoramento de Resultados	01	Relatórios Formais	4,13	0,96
	02	Saídas relacionadas aos insumos consumidos	4,00	0,89
	03	Avaliação de desempenho em relação a concorrentes	3,84	0,86
	04	Explicações escritas em relatórios orçamentários para as mudanças entre os períodos	3,74	1,15
	05	Monitoramento das Tendências entre períodos	4,33	0,59
Controles de custos	06	Centro de Custos	4,81	0,60
	07	Análise de Variância	4,45	0,81
	08	Metas Orçamentárias Apertadas	4,53	0,58
Controles Burocráticos	09	Manuais de Procedimentos	3,90	0,80
	10	Avaliação Formal de Pessoal	3,68	0,95
	11	Auditoria interna Financeira	3,77	0,92
	12	Auditoria interna Qualidade	3,94	0,73

	13	Auditoria Externa Qualidade	3,48	1,07
Mecanismos de Comunicação e Integração	14	Importância das Comunicações Informais	4,03	0,60
	15	Reuniões Interdisciplinares	3,58	0,76
	16	Comunicações Verbais	3,80	0,80
	17	Comunicações Horizontais	3,43	0,83
Compartilhamento de Recursos	18	Grupos de Trabalho Interdisciplinar	3,68	0,65
	19	Compartilhamento de Recursos	3,06	1,18
Controles Rígidos	20	Adesão a regras, políticas e planos	4,05	0,70
	21	Todas as atividades são monitoradas por sistemas de controle de gestão	3,88	0,85
Controles Profissionais	22	Os Gerentes têm algo grau de autonomia	3,56	0,77
	23	Pessoa de nível mais baixo tem alto nível de autonomia	3,58	0,64
Cultura Organizacional	24	Valores, crenças e normas	3,99	0,66
	25	Comprometimento com os objetivos e valores da organização	3,88	0,63
Adaptação de Controles	26	Relatórios detalhados de controle	3,99	0,79
	27	Alta adaptação dos Sistemas de Controle de Gestão	3,69	0,76

Fonte: Dados da Pesquisa.

Verifica-se na Tabela 1 que o primeiro grupo trata sobre o monitoramento de resultados (MR). Portanto, verifica-se que os gestores concordam fortemente que a tendência entre os resultados reais do período passado e corrente são monitorados frequentemente pelos diretores, com uma média de 4,33. Além disso, os relatórios formais (relatório de gestão, relatório de desempenho mensal) também são quase sempre utilizados pelos gestores, com média de 4,13. Por fim, os relatórios de consumo dos insumos e materiais diversos também são percebidos como quase sempre utilizados pelos gestores, com uma média de 4,00.

O segundo grupo aborda as questões relacionados aos mecanismos de controles de custos (CC). Os resultados mostram que todos os controles relacionados aos mecanismos de controles de custos são na maioria das vezes utilizados pelos gestores, como centro de custos (utilização de centro de custos para controle de custos, com média 4,81) e análise de variância (análise de variação orçamentária, com média de 4,45). Além disso, os gestores concordam que várias vezes são deparados com metas orçamentárias apertadas, com média de 4,53.

O terceiro grupo está relacionado com questões de mecanismos de controles burocráticos (CB). Neste caso, a percepção dos gestores é de quase sempre ser utilizada a auditoria interna para definir padrões de procedimentos e de qualidade, com média de 3,94. A utilização de manuais de procedimentos também é percebido pelos gestores como quase sempre usado pela organização, com média de 3,90.

As questões que tratam sobre comunicação e integração (CI) demonstram que os gestores percebem como quase sempre importante e útil as comunicações informais (reuniões, contatos pessoais) em passar informações de cima para baixo e de baixo para cima na hierarquia, com média de 4,03. Além disso, os gestores concordam que a informação da diretoria para os demais níveis é bem comunicada, com média de 3,80.

O sexto grupo é relacionado às questões de controles rígidos (CRIG). Para tanto, os gestores concordam que existe uma forte adesão as regras, políticas ou planos que foram previamente estabelecidos, com média de 4,05. Os mecanismos de cultura organizacional estão demonstrados no oitavo grupo e foi verificado que os gestores concordam que exista grande senso de valores, crenças e normas dentro da organização, com média de 3,99.

Os mecanismos de adaptação de controles (AC) estão expostos no nono grupo, e observa-se que os gestores concordam que as informações contidas nos relatórios de controle são sempre confiáveis, com média de 3,99. Por fim, os mecanismos de compartilhamento de recursos do quinto grupo e os mecanismos de controles profissionais do sétimo grupo não foram percebidos com muita extensão em relação ao uso e a concordância dos gestores.

Na sequência foi realizada a análise do peso da informação advindas das variáveis relacionadas aos mecanismos do sistema de controle gerencial. Assim, para analisar o peso da informação transmitida pelas questões, foi utilizada a entropia da informação. A Tabela 2 mostra a entropia e o peso em relação das questões relacionadas as variáveis dos grupos de mecanismos do sistema de controle gerencial.

Tabela 2 – Entropia das questões relacionadas as variáveis dos grupos de Mecanismos do Sistema de Controle Gerencial

Grupos	N.	Questões/variáveis	Entropia $e(d_i)$	Peso λ_i
Monitoramento de Resultados (MR)	01	Relatórios Formais	0,9915	0,2030
	02	Saídas relacionadas aos insumos consumidos	0,9922	0,1869
	03	Avaliação de desempenho em relação a concorrentes	0,9924	0,1845
	04	Explicações escritas em relatórios orçamentários para as mudanças entre os períodos	0,9851	0,3591
	05	Monitoramento das Tendências entre períodos	0,9972	0,0667
Controles de Custos (CC)	06	Centro de Custos	0,9973	0,2556
	07	Análise de Variância	0,9946	0,5129
	08	Metas Orçamentárias Apertadas	0,9976	0,2314
Controles Burocráticos (CB)	09	Manuais de Procedimentos	0,9938	0,1340
	10	Avaliação Formal de Pessoal	0,9895	0,2269
	11	Auditoria interna Financeira	0,9905	0,2058
	12	Auditoria interna Qualidade	0,9950	0,1093
	13	Auditoria Externa Qualidade	0,9850	0,3240
Mecanismos de Comunicação e Integração (CI)	14	Importância das Comunicações Informais	0,9968	0,1286
	15	Reuniões Interdisciplinares	0,9934	0,2645
	16	Comunicações Verbais	0,9935	0,2626
	17	Comunicações Horizontais	0,9914	0,3444
Compartilhamento de Recursos (CREC)	18	Grupos de Trabalho Interdisciplinar	0,9954	0,1674
	19	Compartilhamento de Recursos	0,9771	0,8326
Controles Rígidos (CRIG)	20	Adesão a regras, políticas e planos	0,9955	0,3871
	21	Praticamente todas as atividades monitoradas por sistemas de controle de gestão	0,9929	0,6129
Controles Profissionais (CP)	22	Os Gerentes têm algo grau de autonomia	0,9931	0,6026
	23	Pessoa de nível mais baixo tem alto nível de autonomia	0,9954	0,3973
Cultura Organizacional (CO)	24	Valores, crenças e normas	0,9961	0,5143
	25	Comprometimento com os objetivos e valores da organização	0,9963	0,4857
Adaptação de Controles (AC)	26	Relatórios detalhados de controle	0,9940	0,4737
	27	Alta adaptação dos Sistemas de Controle de Gestão	0,9933	0,5263

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 2 mostram que em relação as variáveis do grupo de monitoramento de resultados (MR), a questão 5, monitoramento das tendências entre períodos apresentou a maior entropia, com 0,9972, mostrando onde existe a menor informação, pelo alto grau de concordância que apresentou. Em relação ao peso, a questão 4, explicações escritas em relatórios orçamentários para as mudanças entre os períodos, apresentou peso 0,3591, mostrando que foi a questão do grupo monitoramento de resultados que apresentou maior efeito surpresa nas respostas em relação ao resultado esperado. Neste caso, os gestores da organização em estudo indicam que as explicações de relatórios orçamentários escritos para a ocorrência de mudanças entre períodos não é amplamente aceito, reconhecido ou executado.

Em relação as variáveis do grupo de controles de custos (CC), é observado que a questão 8, metas orçamentárias apertadas, apresentou a maior entropia, com 0,9976, mostrando que os

gestores da organização em estudo frequentemente são deparados com metas orçamentárias apertadas. Por outro lado, a questão 7 análise de variância, apresentou maior peso de informação, com 0,512. Este resultado demonstra que os gestores divergem em opinião sobre a realização de análise da variação orçamentária.

Nas variáveis do grupo de controles burocráticos (CB) verifica-se que a questão 12, auditoria interna para qualidade, apresentou maior entropia, com 0,9950. Assim, grande parte dos gestores percebem que a auditoria interna é sempre utilizada pela organização para definir padrões de procedimentos de qualidade. A questão 13, auditoria externa para qualidade, apresentou maior peso de informação, com 0,3240. O resultado mostra que os gestores divergem na sua opinião sobre a existência da auditoria externa como ferramenta para verificação de padrões e procedimentos de qualidade.

Observa-se que nas questões do grupo de mecanismos de comunicação e integração (CI), a questão 14, importância das comunicações informais, apresentou maior entropia, com 0,9968. Para tanto, é possível inferir que os gestores em grande parte, percebem que a organização possui algum grau de comunicação informal realizada por meio de reuniões e contatos pessoais, com o objetivo de transmitir informações a todo nível hierárquico. Em contrapartida, a questão 17, comunicações horizontais, apresentou maior peso de informação, com 0,3444. Os gestores possuem divergência sobre a comunicação informal para todas as áreas da organização. É possível inferir que a incongruência sobre a utilização de comunicações informais pode gerar falhas de comunicação no alcance de todos os níveis organizacionais.

Em relação as variáveis do grupo de compartilhamento de recursos (CREC), é observado que a questão 18, grupos de trabalho interdisciplinar, apresentou a maior entropia, com 0,9954, mostrando que os gestores percebem que a organização realiza frequentemente grupos de trabalho para interação e elaboração de projetos. Por outro lado, a questão 19, compartilhamento de recursos, apresentou maior peso de informação, com 0,8326, ou seja, grande divergência de opinião entre os gestores da organizações em estudo. Desta forma, é verificado que os gestores não percebem que os membros costumam compartilhar equipamentos ou colaboradores entre as diferentes áreas da organização.

Nas variáveis do grupo de controles rígidos (CRIG) verifica-se que a questão 20, adesão a regras, políticas e planos, apresentou maior entropia, com 0,9955. Os gestores possuem maior concordância em relação a existência de uma forte adesão as regras, políticas ou planos estabelecidos pela organização. A questão 21, apresentou maior disparidade de opiniões, com maior peso de informação, com 0,6129. Portanto, os gestores divergem em opinião sobre o uso de sistemas de controle de gestão para monitorar todas as tarefas de sua área.

Verifica-se que nas variáveis do grupo controles profissionais (CP), a questão 23, pessoa de nível mais baixo tem alto nível de autonomia, apresentou maior entropia, com 0,9954. Desta forma, verifica-se que os gestores percebem que os colaboradores sob suas responsabilidades possuem alto grau de autonomia nas funções. No entanto, a questão 22, os gerentes tem alto grau de autonomia, apresentou maior peso da informação, com 0,6026. Os gestores possuem variação na percepção sobre sua autonomia na tomada das decisões. Os resultados indicam que os gestores oferecem autonomia para os colaboradores que estão sob sua responsabilidade, por outro lado, a direção não oferece autonomia para as decisões dos gerentes.

Por fim, verifica-se que as variáveis de cultura organizacional (CO) e adaptação de controles (AC) possuem peso de informação que ficam próximos em suas respectivas questões (24 e 25) para CO e questões (26 e 27) para a AC. Assim, conclui-se que em relação aos fatores de senso de valores, crenças e normas, comprometimento dos colaboradores com os objetivos da organização, confiabilidade nas informações contidas nos relatórios de controle e adaptação dos sistemas de controles para atender as necessidades organizações possuem praticamente uma mesma variação de concordância entre a percepção dos gestores. A Tabela 3 mostra a entropia e o peso da informação entre os grupos de mecanismos do sistema de controle gerencial.

Tabela 3 – Entropia entre os grupos de Mecanismos do Sistema de Controle Gerencial

N.	Grupos de Mecanismos do Sistema de Controle de Gerencial	Entropia $e(d_i)$	Peso λ_i
01	Monitoramento de Resultados (MR)	0,9966	0,1116
02	Controles de Custos (CC)	0,9989	0,0347
03	Controles Burocráticos (CB)	0,9967	0,1088
04	Mecanismos de Comunicação e Integração (CI)	0,9969	0,1027
05	Compartilhamento de recursos (CREC)	0,9941	0,1954
06	Controles Rígidos (CRIG)	0,9960	0,1305
07	Controles Profissionais (CP)	0,9961	0,1282
08	Cultura Organizacional (CO)	0,9978	0,0737
09	Adaptação de Controles (AC)	0,9965	0,1144

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 3 que o grupo de controle de custos (centro de custos, análise de variância e metas orçamentárias) e cultura organizacional (valores, crenças e normas e comprometido com os objetivos) apresentaram maior entropia, com 0,9989 e 0,9978. Deste modo, conclui-se que os grupos de controles de custos e cultura organizacional são os mecanismos do sistema de controle de gestão percebidos com maior concordância pelos gestores. Por outro lado, o compartilhamento de recursos é o grupo de mecanismos do sistema de controle de gestão que é percebido com maior diversidade de opinião quanto a sua concordância e utilização pela organização.

Além disso, verifica-se que os gestores percebem a extensão, concordância e uso dos grupos de monitoramento de resultados, controles burocráticos, comunicação e integração, controles rígidos, controles profissionais e adaptação de controles com pouca variação de acordo com os pesos de informação da entropia.

Após a análise do peso da informação de cada questão que consta nos grupos de mecanismos do sistema de controle gerencial, foi realizada a aplicação da análise fatorial para verificar a determinação de fatores comuns. Assim, a Tabela 4 mostra a matriz de correlação entre os grupos de mecanismos do sistema de controle gerencial.

Tabela 4 – Matriz de Correlação entre os grupos de Mecanismos do sistema de controle gerencial

		MR	CC	CB	CI	CREC	CRIG	CP	CO	AC
MR	Correlação Sig.	1								
CC	Correlação Sig.	,366* ,043	1							
CB	Correlação Sig.	,358* ,048	,244 ,187	1						
CI	Correlação Sig.	,223 ,229	,095 ,611	,509** 0,003	1					
CREC	Correlação Sig.	,463** ,009	,155 ,406	,260 ,158	,497** ,004	1				
CRIG	Correlação Sig.	-,015 ,935	-,056 ,766	,134 ,471	,347 ,056	,040 ,832	1			
CP	Correlação Sig.	,057 ,763	,016 ,932	-,245 ,184	-,089 ,633	,326 ,074	-,085 ,648	1		
CO	Correlação Sig.	,056 ,763	-,128 ,493	,376* ,037	,273 ,137	,334 ,067	,359* ,047	-,085 ,650	1	
AC	Correlação Sig.	,091 ,627	,201 ,278	,083 ,656	,182 ,328	,222 ,231	,419* ,019	,495** ,005	,317 ,082	1

Fonte: Dados da Pesquisa.

Por meio da análise da matriz da Tabela 4, pode-se observar que há alta correlação entre os (MR, CC, CB, CREC), (CB, CI e CO), (CI, CREC), (CRIG, CO, AC), e entre (CP e AC). Assim, os requisitos iniciais de existência de considerável número de correlações e de normalidade multivariada (apenas indícios, já que o teste de normalidade multivariada não foi efetivamente realizado) foram atendidos, o que permite a continuidade de aplicação da técnica de análise Fatorial. A Tabela 5 mostra o teste de KMO e Bartlett.

Tabela 5 – Teste de KMO e Bartlett

Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,672
Teste de esfericidade de Bartlett	Aprox. Qui-quadrado	64,501
	df.	36
	Sig.	,000

Fonte: Dados da pesquisa.

No teste de KMO o valor varia de 0 e 1, e avalia a adequação da amostra quanto ao grau de correlação parcial entre as variáveis. Assim, o teste de KMO para o presente estudo foi de 0,672, apresentando uma qualidade de informação razoável. O nível de significância do teste de esfericidade de Bartlett (p-value = 0,000) conduz à rejeição da hipótese de a matriz de correlações ser a identidade, evidenciando, portanto, que há correlações entre as variáveis, corroborando com a utilização da Análise Fatorial. A Tabela 6 mostra o número de fatores gerados pela análise fatorial.

Tabela 6 – número de fatores gerados pela análise fatorial

Component	Valores Próprios Iniciais			Somadas de Extração de carregamentos ao quadrado			Somadas rotativas de carregamentos ao quadrado		
	Total	% variâ.	% cum.	Total	% variâ.	% cum.	Total	% variâ.	% cum.
1	2,700	29,997	29,997	2,700	29,997	29,997	2,153	23,927	23,927
2	1,592	17,685	47,682	1,592	17,685	47,682	2,041	22,677	46,604
3	1,540	17,116	64,798	1,540	17,116	64,798	1,638	18,195	64,798
4	,991	11,009	75,807						
5	,701	7,789	83,596						
6	,592	6,573	90,169						
7	,463	5,142	95,311						
8	,254	2,819	98,130						
9	,168	1,870	100,000						

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica na Tabela 6 que dos 9 grupos de mecanismos do sistema de controle de gestão, foram gerados apenas 3 fatores com percentual de informação para o modelo de aproximadamente 64,798%. A Tabela 7 mostra a matriz de componentes rotativa.

Tabela 7 – Matriz de componente rotativa

	Componente		
	1	2	3
MR	,012	,806	,029
CC	-,166	,653	,064
CB	,505	,559	-,358
CI	,636	,437	-,095
CREC	,303	,640	,332
CRIG	,750	-,189	,139
CP	-,167	,092	,899
CO	,771	,023	,042
AC	,436	,085	,746

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica na Tabela 7 a matriz dos componentes que apresenta as cargas que correlacionam as variáveis com os fatores após a rotação. É possível verificar a composição de três fatores: o fator 1 ficou composto pelos grupos de CB, CI, CREC, CRIG e CO; o fator 2 ficou composto pelos grupos de CP e AC; e por fim, o fator 3 foi composto pelos grupos de MR e CC. Desta forma, o fator 1 foi estabelecido como o sistema de controle gerencial utilizado para comunicação de políticas, normas e procedimentos que estejam de acordo com os valores para o alcance dos objetivos organizacionais. O fator 2 foi estabelecido como o sistema de controle gerencial das atividades que envolvem relatórios formais e de controle das atividades e dos recursos. Por fim, o fator 3 foi estabelecido como o sistema de controle gerencial que oferece subsídio para a autonomia nas decisões e na adaptação dos controles gerenciais.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Os resultados do presente estudo indicam que os relatórios orçamentários não são amplamente aceitos e reconhecidos pela maioria dos gestores. Deste modo, conforme percepção de Simons (2000), o monitoramento de resultados da organização poderá ficar prejudicado na medida em que fica incapaz de medir, monitorar e corrigir possíveis desvios. Além disso, o compromisso dos gestores em relação às prioridades estratégicas poderá ser afetado (ABERNETHY; BROWNELL, 1999).

Os gestores da organização divergem sobre a realização da análise da variação orçamentária. Este resultado sugere que os processos e tarefas da organização são estáveis diante das mudanças mercadológicas (ABERNETHY; BROWNELL, 1997, 1999). Além disso, divergem em relação à percepção de existência da auditoria externa como ferramenta para verificação de padrões e de procedimentos de qualidade. Deste modo, é possível inferir que a organização tende a utilizar guias de procedimentos e manuais para direcionamento das atividades e tarefas (PERROW, 1979). Para tanto, a auditoria externa não é amplamente percebida como útil, já que é a auditoria interna que elabora e dissemina os procedimentos e manuais a serem seguidos.

Assim, conclui-se que a incongruência sobre a utilização de comunicações informais pode gerar falhas de comunicação no alcance de todos os níveis organizacionais, corroborando com Archer e Otley (1991), Abernethy e Brownell (1995) e Abernethy e Lillis (1995), onde mencionam que a ampla comunicação e integração torna a organização mais ágil, assegurando a coordenação estratégica entre as divisões e todos os níveis de negócio.

Os resultados indicam que os gestores não percebem que os membros costumam compartilhar equipamentos ou colaboradores entre as diferentes áreas da organização e os gestores divergem em opinião sobre o uso de sistemas de controle gerencial para monitorar todas as tarefas. Os gestores oferecem autonomia para os colaboradores que estão sob sua responsabilidade, e a organização não oferece autonomia para que os gestores tomem decisões.

Conclui-se que os fatores de senso de valores, crenças e normas, comprometimento dos colaboradores com os objetivos, confiabilidade nas informações dos relatórios de controle e adaptação dos sistemas de controles para atender às necessidades organizacionais, possuem praticamente uma mesma variação de concordância entre a percepção dos gestores. Assim, percebe-se que a organização tem auto comprometimento com a internalização de valores, crenças e ética aos seus membros (ABERNETHY; BROWNELL, 1997).

Além disso, conclui-se que os grupos de controles de custos e da cultura organizacional são os mecanismos do sistema de controle de gestão que são percebidos com maior concordância pelos gestores. A inferência contrapõe a exposição de Miller e Friesen (1982) sobre o baixo uso de controles de custos e detrimento da intensificação dos controles formais.

Por outro lado, o compartilhamento de recursos é o grupo percebido pelos gestores com maior diversidade de opinião quanto a sua concordância e sua utilização. De acordo com Kober, NG e Paul (2007), a organização precisa tomar cuidado com o compartilhamento de recursos entre as divisões para que não haja utilização inadequada e aquisição de recursos que estão descartados por outras divisões da mesma organização.

Infere-se que a organização é de grande porte e com uma estrutura formalizada. No entanto, mesmo com estas características verificou-se que nem todos os mecanismos do sistema de controle gerencial estudados são amplamente disseminados diante da percepção dos gestores de diferentes unidades. Da mesma forma, é preciso que a organização leve em consideração a percepção dos gestores apresentadas no estudo para ampliar o uso e a extensão de alguns mecanismos dos sistemas de controle gerencial e por outro lado, empregar menos esforço sobre controles que são vistos como menos úteis (SILVA, 2010). Do mesmo modo, é possível inferir que alguns mecanismos do sistema de controle gerencial podem estar sendo utilizados pela organização porque outras organizações também o utilizam, no entanto, não são percebidos pelos gestores como úteis e como extensivos (SIMONS, 2000).

Por fim, a principal dificuldade da organização, de acordo com Aguiar e Guerreiro (2008), é fazer com que os mecanismos de controle gerencial cumpram com seu papel, diante do fato de que, não foi encontrada uma homogeneidade em relação à percepção dos gestores sobre alguns dos mecanismos utilizados.

Recomenda-se que sejam elaborados estudos futuros com o intuito de verificar se as diferentes percepções podem ter sofrido interferência da localidade e ou região de atuação de cada filial estudada. De acordo com Castro et al. (2007), a região e ou localidade pode determinar diferenças nas percepções de gestores sobre os instrumentos de gestão. Como estudos futuros sugere observar se a percepção dos gestores sobre os mecanismos de controle de gestão desta organização podem ser determinante para definir alguma das tipologias estratégicas de Miles e Snow (1978) como determinante na organização em estudo.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 3, p. 233-248, 1997.

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.

ABERNETHY, M. A.; LILLIS, A. M. The impact of manufacturing flexibility on management control system design. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, p. 241-258, 1995.

ABERNETHY, M. A.; STOELWINDER, J. U. The role of professional control in the management of complex organizations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, p.1-18, 1995.

AGUIAR, A. B. D.; FREZATTI, F. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v.1, n. 3, p. 21-44, 2007.

AGUIAR, A. B. D.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, pp. 06-24, 2008.

- AGUIAR, A. B. D.; PACE, E. S. U.; FREZATTI, F. Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto. **RAC-Revista Eletrônica**, Curitiba, v. 3, n. 1, art. 1, p. 1-21, Jan./Abr. 2009.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V.; DEARDEN, J. **Management control systems**. New York: Irwin McGraw-Hill, 1998.
- ARCHER, S.; OTLEY, D. Strategy, structure, planning and control systems and performance evaluation-Rumenco Ltd. **Management Accounting Research**, v. 2, n. 4, p. 263-303, 1991.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BORINELLI, M. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria**: sistematização à luz da teoria e da *práxis*. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing Management Accounting Change: Na Institutional Framework. **Management Accounting Research**. v. 11, p. 3-25. Mar. 2000.
- CASTRO, M. C. D.; MURCIA, F. D. R.; BORBA, J. A.; LOESCH, C. Principais indicadores e ferramentas utilizadas pelos gestores: uma análise estatística da percepção dos alunos de MBA da Fundação Getúlio Vargas. **REGE Revista de Gestão**, v. 14, n. 3, pp. 49-69, 2007.
- DECHOW, N.; GRANLUND, M.; MOURITSEN, J. Management control of the complex organization: relationships between management accounting and information technology. **Handbooks of Management Accounting Research**, v. 2, p. 625-640, 2006.
- DELONE, W. H.; MCLEAN, E. R. Information systems success: the quest for the dependent variable. **Information systems research**, v. 3, n. 1, p. 60-95, 1992.
- FAVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L. D.; CHAN, B. L. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. 5ª reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- FIEGENER, M. K. Matching business-level strategic controls to strategy: impact on control system effectiveness. **J. Appl. Business Res.** v. 10, p. 25-34, 1994.
- FREITAS, I. A.; BRANDÃO, H. P. Trilhas de Aprendizagem como Estratégia para Desenvolvimento de Competências. Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração- ENANPAD, 29. 2005. **Anais...** Brasília: ENANPAD, 2005.
- FREZATTI, F. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, 2. ed. especial, p.147-165, 2005.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R. D.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. D. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: Uma pesquisa ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1, 2005.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice Development in Budgeting: An Overview and Research Perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 96 - 116, 2003.

- HOPWOOD, A. G. Management accounting and organizational action: an introduction. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. G. **Research and current issues in management accounting**. London: Pitman, 1986.
- KOBER, R.; NG, J.; PAUL, B. Change in strategy and MCS: A match over time?. **Advances in Accounting**, v. 20, p. 199-232, 2003.
- KOBER, R.; NG, J.; PAUL, B. J. The interrelation ship between management control mechanisms and strategy. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 4, p. 425-452, 2007.
- LUCKMANN, T. On social interaction and the communicative construction of personal identity, knowledge and reality. **Organization Studies**, v. 29, n. 2, p. 277-290, 2008.
- MACINTOSH, N. B.; DAFT, R. L. Management control systems and department al interdependencies: an empirical study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 1, p. 49-61, 1987.
- MILLER, D.; FRIESEN, P. H. Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum. **Strategic management journal**, v. 3, n. 1, p. 1-25, 1982.
- MILES, R. E.; SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure and process**. New York: McGraw-Hill, 1978.
- MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. **O processo da estratégia**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- OUCHI, W. G. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. **Management Science**, v. 25, p. 833-848, 1979.
- OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, O. R. D.; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. D. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, pp. 55-70, 2008.
- PERROW, C. **Organizational analysis: a sociological view**. London: Travistock Publications. 1979.
- ROBERTS, J. Strategy and accounting in a U.K. conglomerate. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, p. 107-126, 1990.
- SILVA, M. S. D. **Utilidade da informação contábil para tomada de decisões**: Um estudo sobre a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas da Grande João Pessoa. João Pessoa, 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-institucional e inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), João Pessoa – PB, 2010.
- SIMONS, R. **Performance measurement and control systems for implementing strategy**. Prentice Hall: New Jersey, 348 p, 2000.
- THEÓPHILO, C. R.; MARTINS, G. D. A. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, v. 2, 2009.