

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

USO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL E DESEMPENHO: UM ESTUDO
EM EMPRESAS BRASILEIRAS SOB A ÓTICA DA VBR
(VISÃO BASEADA EM RECURSOS)

José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

SÃO PAULO

2008

Profª. Dra. Suely Vilela
Reitora da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Carlos Roberto Azzoni
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI

**USO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL E DESEMPENHO: UM ESTUDO
EM EMPRESAS BRASILEIRAS SOB A ÓTICA DA VBR
(VISÃO BASEADA EM RECURSOS)**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Doutorado em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

São Paulo

2008

Tese defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Oyadomari, José Carlos Tiomatsu

Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos) / José Carlos Tiomatsu Oyadomari. – São Paulo, 2008. 138 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2008
Bibliografia

1. Contabilidade gerencial 2. Desempenho organizacional 3. Estratégia organizacional 4. Controladoria 5. Análise multivariada
I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 658.151

**À memória de meus pais Tiogui e Rosa
que forneceram os elementos
necessários para a minha formação.**

**À Cristina, Larissa, Gustavo e Viviana
pelo apoio para conclusão desta jornada
e por me inspirarem para a vida.**

AGRADECIMENTOS

Este trabalho foi realizado com o apoio de várias pessoas. Sou grato a cada uma delas, pois cada uma contribuiu de alguma forma.

Ao Prof. Dr. Fábio Frezatti pela confiança e pelo apoio desde o meu ingresso no Doutorado e pelos ensinamentos e dedicação na orientação.

Aos Professores Drs. Dirceu da Silva e Rogério H. Quintella pelas sugestões e comentários no exame de qualificação.

Aos Professores do Programa, em especial ao Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos pela cessão do banco de dados das Melhores e Maiores da Fipecafi.

Ao Prof. Dr. Flávio Vasconcellos da EAESP-FGV pelos ensinamentos.

Aos meus colegas de curso, em especial ao Andson, Amaury, Emanuel e Mariana.

Aos funcionários da FEA/USP, em especial, Belinda, Cristina, Rodolfo e Valéria.

Aos profissionais respondentes.

As pessoas que me auxiliaram na consecução da pesquisa, dentre eles, Ronaldo Dultra, Paulo Fraletti, Wilson Nakamura, Bruna Tavares Silva e Camila Loduger.

Aos meus amigos da Universidade Presbiteriana Mackenzie, em especial à Maria Thereza, Octávio, Formigoni, Ricardo, Gilberto e Ana Maria.

Sou grato ao Prof. Dr. Diógenes de Souza Bido pelos ensinamentos e orientações.

A todos que contribuíram para que este trabalho fosse realizado, especialmente na fase final.

Aos meus alunos com os quais tenho oportunidades de aprendizado.

Aos Professores com quem aprendi ao longo da minha vida.

Aos meus amigos e familiares que me apoiaram nessa jornada.

A Deus.

“there is adequate evidence that the lessons of history as encoded in routines are the important basis for the intelligence of organizations. Despite the problems, organizations learn”

Levitt and March (1988)

RESUMO

Contabilidade Gerencial e a Estratégia têm em comum a questão do desempenho organizacional, a primeira tem como objetivo medir o desempenho, a segunda se preocupa em como as organizações podem obter desempenho por meio de vantagens competitivas. Uma abordagem utilizada pela Estratégia é a Visão Baseada em Recursos, nessa ótica, o desempenho é potencializado pelas competências organizacionais da empresa, mas, nessa busca pelas competências, as organizações utilizam-se do Sistema de Controle Gerencial - SCG. Dependendo de como o SCG é utilizado, diagnóstica ou interativamente, ou uma combinação dos ambos, este pode contribuir para o desenvolvimento das competências e balancear as Tensões Dinâmicas e, indiretamente, influenciar o desempenho organizacional. Fundamentado no modelo teórico de Henri (2006), o objetivo deste trabalho foi contribuir para o entendimento deste relacionamento nas 1.000 maiores empresas brasileiras, utilizando a técnica estatística multivariada Modelagem de Equações Estruturais com o método de estimação *Partial Least Square* PLS. Os resultados em um total de 104 empresas indicam que (i) não existem evidências de relacionamento negativo entre o Uso Diagnóstico e o desenvolvimento de competências organizacionais, sugerindo que, no Brasil, o Uso Diagnóstico pode ter um menor componente disfuncional, e também, que este pode ser visto como uma rotina organizacional necessária para manter a organização dentro de um caminho planejado, o que não é incompatível com o desenvolvimento das competências; (ii) não existem relacionamentos significativos positivos entre desenvolvimento de competências e desempenho econômico, medido pelo Retorno sobre Patrimônio Líquido, o que é coerente com o estudo de Henri (2006), sugerindo que devem existir outras variáveis não contempladas no modelo, ou ainda que o indicador RSPL possa não ser uma *proxy* adequada de desempenho nos anos de 2005 a 2007; (iii) existe relacionamento positivo entre o Uso Interativo e o desenvolvimento de competências, com exceção do Empreendedorismo, o que é consistente com os resultados de Henri (2006); (iv) existe relacionamento positivo entre as Tensões Dinâmicas e as competências, o que está em linha com Henri (2006) e valida a teoria de que as tensões são importantes para busca da eficácia organizacional; (v) Uso Diagnóstico e Uso Interativo do SCG influenciam positivamente as Tensões Dinâmicas, podendo configurar o SCG como um recurso complementar na ótica da VBR; (vi) quando o desempenho é medido por auto-avaliação, ocorre uma alteração nos resultados dos relacionamentos entre competências e desempenho, com as competências Aprendizagem Organizacional e Orientação para Mercado influenciando positivamente o desempenho, indicando que estas duas competências/orientações devem ser estimuladas pelo uso do SCG. Os resultados da pesquisa estão sujeitos a algumas limitações, a principal delas refere-se ao fato que as respostas refletem a percepção dos profissionais de controladoria e finanças das empresas e a análise dos dados também não considerou a estratificação por setores econômicos. Estas limitações ensejam futuras pesquisas, como a sua replicação utilizando outro perfil de respondente, a realização de estudos de casos em empresas com diferentes culturas e desempenhos, bem como estudos que aprofundem a dimensão uso com competências específicas e mesmos construtos oriundos de outros campos de conhecimento.

ABSTRACT

Managerial Accounting and the Strategy have in common the issue of organizational performance; the first has as the objective of performance measuring the second focuses on how the organizations can obtain performance through competitive advantages. An approach used by the Strategy is the Resource-Based View, through this point of view, the performance is maximized by the company organizational competences, but in this competences search, the organizations use the Management Control System - MCS. Depending on how the MCS is used diagnostically or interactively, or in a combination of both, this can contribute to the competences development and the dynamic tensions balance and indirectly, influence the organizational performance. Originated by the Henri (2006) theoretical model this study proposal is to contribute for this relationship understanding in the 1,000 Brazilian biggest companies, using the multivariate statistic technique Structural Equation Modeling with the estimation method Partial Least Square PLS. The result in a total of 104 companies indicates that (i) there are no evidences of negative relationship between the diagnostic use and the organizational competences development, suggesting that in Brazil, the diagnostic use can have a minor dysfunctional component, and also, that the diagnostic use can be seen as an organizational routine needed to maintain the organization in a planned path, which is not incompatible with the competences development ; (ii) there are no meaningful positive relationships between the competence development and the economical performance, measured by the Return on Equity, which is coherent with the Henri (2006), suggesting that there must be other variables not contemplated in the model, or even that the indicator ROE might not be an adequate proxy of development in the years of 2005-2007; (iii) there is a relationship between the interactive use and the development of competences, excepting the enterprising, which is consistent with Henri (2006) results; there is a positive relation between the dynamic tensions and the competences, which is aligned with Henri (2006) and validates the theory that the tensions are important for the search of the organizational effectiveness (v) diagnostic use and interactive use of the MCS have a positive influence on the dynamic tensions, being able to configure the MCS as an additional resource in the RBV framework ; (vi) when the development measurement is made by self-evaluation, there happens a results change of the relations between competences and performance, with the organizational learning competences and market orientation having a positive influence on the performance, indicating that this two competences/orientations must be stimulates by the MCS use. The research results have some limitation; the main one is that the answers reflect the perception of corporate controllers and finance managers The data analyses did not take in account the stratification by economical sector. These limitations enhance future researches, such as its reply using others professional profiles ; the use cases study methodology in companies with different cultural and performance profiles, and more accurate studies of the usage dimension of specific competences and the same construct deriving from other fields of knowledge.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	3
LISTA DE QUADROS	5
LISTA DE TABELAS	7
1 INTRODUÇÃO	9
1.1 A dimensão uso do Sistema de Controle Gerencial	10
1.2 VBR, recursos e competências organizacionais	12
1.3 Sistema de controle gerencial e competências	13
1.4 Questão de pesquisa	14
1.5 Modelo teórico da pesquisa e hipóteses	15
1.6 Justificativas do trabalho	16
1.7 Contribuições	17
1.8 Limitações do estudo	17
1.9 Estrutura do trabalho	18
2 CONTABILIDADE GERENCIAL	19
2.1 Diferentes operacionalizações de desempenho	19
2.1.1 Desempenho medido pelo ROA	20
2.1.2 Desempenho medido pelo ROE ou RSPL	21
2.1.3 Outros indicadores utilizados como Indicadores de Desempenho	22
2.2 Contabilidade gerencial	23
2.3 Paradigma da pesquisa em Contabilidade Gerencial	24
2.4 <i>Levers of Control</i> : Modelo teórico de Simons	25
2.4.1 Sistema de Crenças - <i>Beliefs System</i>	27
2.4.2 Sistema de Limites - <i>Boundary Systems</i>	27
2.4.3 Sistemas de Controle Diagnóstico – <i>Diagnostic Control Systems</i>	28
2.4.4 Sistemas de Controle Interativo – <i>Interactive Control Systems</i>	29
2.4.5 Incertezas estratégicas	30
2.4.6 Principais diferenças entre o Uso Diagnóstico e o Uso Interativo	31
2.4.7 Tensões dinâmicas	32
2.4.7.1 Flexibilidade <i>versus</i> Controle	32
2.4.7.2 Competição <i>versus</i> Cooperação	33
2.4.7.3 Crescimento <i>versus</i> Risco	34
2.4.7.4 Atenção Limitada <i>versus</i> Oportunidades	35
2.4.7.5 Longo prazo <i>versus</i> curto prazo	35
2.4.7.6 Tensões dinâmicas e competências	36
2.4.8 Impactos do uso interativo nas competências	36
2.5 Análise dos estudos que utilizaram o referencial teórico de Simons	37
3 ESTRATÉGIA	51
3.1 Competências organizacionais na VBR	51
3.1.1 Aprendizagem organizacional	53
3.1.2 Orientação para o mercado	55
3.1.3 Inovação	57
3.1.4 Empreendedorismo	58
3.2 Orientações para Competências	60
4 METODOLOGIA	61
4.1 Estratégia, população e amostra	61
4.2 Construtos e indicadores	64
4.2.1 Construto multidimensional	66

4.3	Elaboração, validação e disponibilização do questionário.....	68
4.3.1	Bloco I – Competências Organizacionais	70
4.3.2	Bloco II – Auto-avaliação de Desempenho.....	72
4.3.3	Bloco III – Tensões Dinâmicas	73
4.3.4	Bloco IV – Incertezas Estratégicas.....	73
4.3.5	Bloco IV – Uso Diagnóstico e Interativo do Controle Gerencial.....	75
4.3.6	Bloco VI – Estratégia	76
4.4	Modelagem de equação estrutural.....	77
4.5	Métodos de estimação em modelagem de equação estrutural	77
5	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	79
5.1	Identificação das questões, construtos e variáveis	79
5.2	Modelagem de Equações Estruturais	80
5.3	Primeiro modelo com todos indicadores.....	82
5.4	Modelo modificado	84
5.4.1	Cálculo da Validade Discriminante e Matriz de Correlações	84
5.4.2	Testes de Validação do Modelo Estrutural e de Adequação	86
5.4.3	Teste dos coeficientes da regressão.....	87
5.4.4	Testes das Hipóteses.....	91
5.5	Modelo Alternativo	91
5.5.1	Passos desenvolvidos	92
5.5.2	Discussões sobre o modelo alternativo	95
6	CONCLUSÕES	101
6.1	Contribuições da pesquisa.....	106
6.2	Limitações e sugestões para futuras pesquisas	107
	REFERÊNCIAS	109
	APÊNDICES	121

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC: *Activity Based Costing*

AVE: *Average Variance Extracted*

CVL: Custo, Volume, Lucro

EVA: *Economic Value Added*

GoF: *Goodness of fit*

LOC: *Lever of Control*

MBO: *Management Buy-Outs*

MEE: Modelagem de Equação Estrutural

MEEBC: Modelagem de Equações Estruturais Baseada em Covariância

MEEPLS: Modelagem de Equações Estruturais *Partial Least Squares*

PLS: *Partial Least Square*

ROA: *Return On Assets*

ROE: *Return On Equity*

ROI: *Return On Investments*

RSPL: Retorno sobre Patrimônio Líquido

SCG: Sistema de Controle Gerencial

SEM: *Structural Equation Model*

UIC: Uso Interativo de Controle

VBR: Visão Baseada em Recursos

VME: Variância Média Explicada

VRIO: Valioso, Raro, Inimitável e Organizável

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Mensuração Baseada em Valor de Mercado.....	19
Quadro 2 - Mensuração Baseada em Valor Contábil.....	20
Quadro 3 - Escopo dos Sistemas de Controle <i>Levers of Control</i>	27
Quadro 4 - Principais Diferenças entre o Uso Diagnóstico e o Uso Interativo.....	31
Quadro 5 - Hipóteses e resultados do estudo de Henri (2006).....	45
Quadro 6 - Hipóteses selecionadas e resultados de Widener (2007)	47
Quadro 7 - Resumo das características dos estudos de Henri e Widener	49
Quadro 8 - Comparação entre Organização Operacional e Organização Inovadora	58
Quadro 9 - Diferenças entre Modelo Formativo e Modelo Reflexivo	65
Quadro 10 - Comparação Questionário e Subdimensões propostas por Bisbe <i>et al.</i> (2007) ...	67
Quadro 11 – Competências Organizacionais	71
Quadro 12 – Auto-Avaliação de Desempenho: questão 2a.....	72
Quadro 13 – Auto-Avaliação de Desempenho: questão 2b	72
Quadro 14 – Tensões Dinâmicas.....	73
Quadro 15 - Incertezas Estratégicas: questão 4a.....	74
Quadro 16 - Incertezas Estratégicas: questão 4b.....	74
Quadro 17- Uso Diagnóstico e Interativo do Controle Gerencial: questão 5a.....	75
Quadro 18 – Auto-Avaliação do Sistema de Controle Gerencial: questão 5b	75
Quadro 19 – Fatores e Estratégia: questão 6a	76
Quadro 20 – Funções e Estratégia: questão 6b	76
Quadro 21 - Questões, construtos e variáveis	79
Quadro 22 - Hipóteses e Resultados com base no modelo modificado	91
Quadro 23 - Teste de Hipóteses considerando todos os modelos estudados	99

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Dados da população	62
Tabela 2 - Dados da amostra.....	63
Tabela 3 - Resultados do modelo original	83
Tabela 4 - Matriz de correlação entre as variáveis - modelo original.....	83
Tabela 5 - Matriz de Correlações e Raiz Quadrada da VME	85
Tabela 6- Resultados modelo final	86
Tabela 7- Teste t dos coeficientes de regressão	88
Tabela 8 – Testes Estatísticos do Modelo Alternativo.....	96
Tabela 9 – Matriz de Correlações e Raiz Quadrada da VME – Modelo Alternativo Final	97
Tabela 10 – Estatística T do Modelo Alternativo Final.....	98

1 INTRODUÇÃO

O desafio atual para a gestão de empresas é conquistar e manter as vantagens competitivas adquiridas em um ambiente marcado por alta competição, grandes turbulências e no qual as estratégias podem não ter utilidade duradoura (BROWN; EISENHARDT, 2005; MORRIS *et al.*, 2008). Assim, executivos e pesquisadores buscam entender quais as causas que fazem com que determinadas empresas consigam ser mais competitivas que as demais e obtenham melhores desempenhos.

Um dos campos que se preocupa em estudar como as empresas adquirem e mantêm vantagens competitivas é a Estratégia (TEECE *et al.*, 1997; BARNEY, 1991). Inicialmente focada em desenvolver métodos de planejamento estratégico, ao longo de sua evolução diversas escolas ou teorias da estratégia (MINTZBERG; LAMPEL, 1999) surgiram buscando explicar quais os fatores que influenciam a obtenção de vantagens competitivas. Dentre tantas outras teorias, a *Resource-Based View* (RBV) ou Visão Baseada em Recursos (VBR) é um dos principais paradigmas das pesquisas em estratégia (BARNEY, 2007; EISENHARDT; MARTIN, 2000; ARAGÃO; OLIVEIRA, 2007) e a mais utilizada para explicar as diferenças de desempenho entre as empresas, muito embora já existam estudos que propõem a combinação da VBR com a Teoria do Posicionamento de Porter e a Teoria de Custos de Transações (NICKERSON, 1997). A idéia principal da VBR é que a fonte de vantagem competitiva sustentável se encontra primariamente nos recursos e competências da empresa e apenas secundariamente na estrutura das indústrias (VASCONCELOS; BRITO, 2004).

Embora possa ser conceituada de diversas formas, a vantagem competitiva sustentável é, comumente, associada com a obtenção de resultados econômicos superiores à indústria, os quais são, tradicionalmente, mensurados com base em informações contábeis e usadas como *proxy* para desempenho em diversos estudos em estratégia. (SCHMALENSEE, 1985; RUMELT, 1991; BRITO; VASCONCELOS, 2004; GONÇALVES; QUINTELA, 2006).

Essas informações são utilizadas para medir desempenho econômico-financeiro, o qual é objeto de estudo da Contabilidade Gerencial. Assim, enquanto a Estratégia busca entender como o desempenho é obtido, a Contabilidade Gerencial busca desenvolver formas para

medir esse desempenho sem, entretanto, deixar de desenvolver instrumentos que auxiliem os gestores a tomarem as melhores decisões. Recentemente, com abordagem mais empírica, os estudos objetivam a entender por que as organizações adotam determinadas técnicas de controle gerencial, porém, agora estudando se a adoção de artefatos de Contabilidade Gerencial tem algum relacionamento com desempenho.

Desse modo, pode-se afirmar que a Contabilidade Gerencial e a Estratégia têm como ponto em comum a preocupação com desempenho e, nessa realidade complexa e intrincada, faz-se necessário que os estudos científicos sejam interdisciplinares (DEMO, 2000) e também evolutivos como forma de avançar os dois campos de conhecimento (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Fundamentado no modelo de Henri (2006), unindo o modelo teórico da Contabilidade Gerencial, denominado *Levers of Control*, desenvolvido por Robert Simons (1995; 2000) e o modelo da Estratégia Visão Baseada em Recursos (VBR) (WERNERFELT, 1984; BARNEY, 1991), este trabalho busca estudar e entender como as empresas brasileiras usam o Sistema de Controle Gerencial SCG e se a forma como é utilizado possibilita desenvolver as competências (base da VBR) e, assim, produzir efeitos no desempenho econômico.

1.1 A dimensão uso do Sistema de Controle Gerencial

Mesmo com tantos fatores influenciando a demanda por novas técnicas gerenciais (GRANLUND e LUKKA, 1998), descobriu-se, ao contrário do senso comum, que há uma baixa implementação pelas empresas dessas novas técnicas e conceitos derivados da literatura de Contabilidade Gerencial, também chamados de artefatos (GUILDENS *et al.* 2000; GRANLUND, 2001; HANSEN *et al.*, 2003). Esses estudos têm mostrado que os artefatos utilizados pelas grandes empresas apresentam semelhanças, com predominância dos tradicionais. Portanto, se os artefatos existentes são muito semelhantes entre as empresas (SIMONS, 2000), a adoção desses não poderia ter relacionamento significativo com a obtenção de desempenho diferenciado; assim, uma possibilidade de pesquisa é estudar se a forma como cada organização usa o Sistema de Controle Gerencial poderia contribuir para explicar a obtenção de Desempenho.

Simons (1995) é pioneiro em desenvolver uma tipologia para o Uso do SCG, classificando-o em Uso Diagnóstico e Uso Interativo. Embora a dimensão Uso do Sistema de Controle Gerencial seja pouco estudada no Brasil (AGUIAR; FREZATTI, 2007), internacionalmente existem diversos trabalhos sobre esse construto. Ferreira e Otley (2006) referendam a tipologia proposta por Simons relativa ao uso do SCG, afirmando que esse é um modelo mais amplo que o Estilo de Avaliação de Desempenho proposto por Hopwood (1972), já que abrange outras dimensões, além do orçamento.

A relevância do trabalho de Simons reside, também, na caracterização do Sistema de Controle Gerencial como influenciador da estratégia, complementando a visão tradicional de implementação da estratégia (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001) ao incorporar conceitos como estratégia emergente, racionalidade limitada e aprendizagem de circuito simples e duplo.

A tipologia Uso proposta por Simons (1995, 2000) está incluída em um modelo mais abrangente denominado *Levers of Control*, o qual é composto por quatro tipos de sistemas: os Sistema de Crenças (*Belief Systems*); os Sistema de Restrições (*Boundary Systems*); os Sistemas de Controle Diagnóstico (*Diagnostic Control Systems*) e os Sistemas de Controle Interativo (*Interactive Control Systems*). A construção desses quatro sistemas tem como pano de fundo o conceito de Tensões Dinâmicas balanceadas pelo uso do Sistema de Controle Gerencial. Essas ocorrem quando existem diferentes objetivos organizacionais que se contrapõem, como, por exemplo, a necessidade de crescimento, com risco monitorado.

Para Simons (1991), o Uso Diagnóstico está orientado para implementar as estratégias planejadas e para orientar a alta direção quando os resultados não estão de acordo com os planos; já o Uso Interativo tem como foco as Incertezas Estratégicas, que são os eventos externos não previstos e que podem invalidar as estratégias atuais (SIMONS, 2000). Simons (1990) afirma que o Uso Interativo tem o papel de estimular a aprendizagem por meio da troca de informação, contribuindo para estimular o processo de Inovação na organização.

Como é comum em Contabilidade Gerencial todo o modelo teórico proposto por Simons tem como origem o estudo empírico das práticas empresariais, porém, desenvolvido e validado com base em estudos de casos, o que deve ter estimulado diversos pesquisadores a realizarem

testes empíricos com maior abrangência para aferir a validade desse modelo. Esse movimento pode ser visto pelo crescente número de estudos empíricos abordando, integral ou parcialmente, o modelo teórico *Lever of Control*, seja por meio de *survey* (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; HENRI, 2006; WIDENER, 2007; BISBE; OTLEY, 2004; FERREIRA; OTLEY, 2006; NARANJO-GIL; HARTMANN, 2006), ou mesmo estudos de caso (MARGINSON, 2002; BRUINING *et al.*, 2004; COLLIER, 2005; TUOMELA, 2005; KOBER *et al.*, 2007) e também enquanto construto teórico discutido sob uma abordagem epistemológica (BISBE *et al.*, 2007).

1.2 VBR, recursos e competências organizacionais

A teoria Visão Baseada em Recursos defende que os recursos são a fonte da vantagem competitiva. Por recursos entendem-se todos os ativos, capacidades, informações, conhecimento e processos que auxiliam a organização a aumentar sua eficácia e a eficiência. (BARNEY, 1991) e estes podem ser classificados em físicos, financeiros, humanos ou organizacionais (BARNEY, 1991). A literatura também distingue competências de capacidades, mas como essas diferenças são mais semânticas (GRANT, 2008) do que qualitativas, o presente trabalho adota o termo competência no sentido organizacional, para, em seguida, discutir quais seriam as principais competências de uma organização.

Embora existam diversas competências organizacionais tais como: a Aprendizagem Organizacional, Inovação, Marketing, etc. (VASCONCELOS; BRITO, 2004), este estudo baseia-se nas quatro competências estudadas por Henri (2006) : Aprendizagem Organizacional, Inovação, Empreendedorismo e Orientação para o Mercado.

Aprendizagem Organizacional é o processo pelo qual novos conhecimentos e idéias são desenvolvidos pela empresa (SLATER; NAVAR, 1995). Esse processo habilita as organizações a adquirirem, interpretarem, difundirem e armazenarem informações e os resultados da experiência organizacional (CHENHALL, 2005), com vistas à melhoria contínua (MARQUARD, *apud* GILEY; MAYCUNICHI, 2000). Em um ambiente de constantes mudanças, a capacidade de aprender torna-se a principal fonte de vantagem competitiva de uma empresa (LEITE; PORSE, 2005; TIPPINS; SOHI, 2003).

Já a competência **Inovação** é o processo de geração de novas idéias ou recombinação de novas idéias para o desenvolvimento e aperfeiçoamento de produtos e dos processos organizacionais (VAN DE VEN; ENGLEMAN, 2004; KURATKO *et al.*, 2004.), cujos resultados, se bem sucedidos, criam vantagem competitiva. (GRANT, 2008; HURLEY; HULT, 1998).

Empreendedorismo corporativo ou intra-empreendedorismo é definido como a criação de novos negócios dentro de uma organização existente e também influenciador do processo de renovação e inovação da organização (VAN DE VEN; ENGLEMAN, 2004). É, geralmente, aceito, porém sem um consenso definitivo, de que há relacionamento entre Empreendedorismo e melhoria no desempenho das empresas. (KURATKO *et al.*, 2004).

Orientação para Mercado é o processo de desenvolvimento de atividades para obter informações sobre o mercado, clientes e competidores (CLARK, 2002). O relacionamento desse construto com desempenho é objeto de vários estudos empíricos com resultados diversos (CLARK, 2002), portanto, recomenda-se que essa competência seja estudada em conjunto com a competência Aprendizagem Organizacional (PERIN, 2001).

1.3 Sistema de controle gerencial e competências

Portanto, na ótica da VBR, as competências são as habilidades que transformam recursos em resultados, cabe perguntar qual seria o papel do SCG sob a ótica da VBR? O SCG pode estimular o desenvolvimento das competências? Não há como negar que o SCG é uma importante rotina organizacional (GUERREIRO *et al.*, 2006), em torno da qual muitas discussões sobre desempenho são formuladas; assim, é justificável que o efeito do uso do SCG seja estudado como um estimulador do desenvolvimento das competências organizacionais.

Barney (2007) afirma que o SCG, também, pode ser classificado como um recurso, desde que utilizado complementarmente a outros recursos, tese que é compartilhada por Henri (2006), pois para que as competências sejam desenvolvidas, é necessária uma estrutura organizacional

favorável e, dentre os componentes dessa estrutura, podem ser citados: o sistema de controle, o sistema de incentivos e a cultura organizacional. (KURATKO *et al.*, 2004).

Os estudos internacionais em Contabilidade Gerencial têm associado, de forma indireta, o uso do SCG com Desempenho por meio do relacionamento de características do SCG com outras variáveis moderadoras como as Competências (HENRI, 2006; BISBE e OTLEY, 2004, WIDENER, 2007). Sob a ótica da VBR, o desempenho é ativado por meio das capacidades ou competências; Henri (2006) estudou como a Dimensão Uso do Sistema de Controle Gerencial se relaciona com o desenvolvimento das competências e como essas se relacionam com o desempenho; Bisbe e Otley (2004) estudaram o uso e a competência Inovação de produtos; Widener (2007) estudou o Uso e a Aprendizagem Organizacional. Optou-se, neste trabalho, por utilizar o construto teórico principal de Henri (2006) visto ser o mais abrangente e incorpora as quatro competências principais.

1.4 Questão de pesquisa

Questões de pesquisa devem expressar uma relação entre as variáveis estudadas e ser formuladas de modo interrogativo e ainda sugerirem a possibilidade de um teste empírico (KERLINGER; LEE, 2000). Alinhado com essa abordagem, este trabalho se propõe a responder à seguinte questão de pesquisa: **Quais os relacionamentos entre o Uso do Sistema de Controle Gerencial, o desenvolvimento de Competências Organizacionais e o Desempenho Econômico de grandes empresas brasileiras?**

O objetivo geral desta pesquisa é averiguar a existência, identificar e qualificar os relacionamentos entre o Uso do SCG e as Competências Organizacionais e entender como esse relacionamento impacta no Desempenho Econômico das empresas brasileiras de grande porte.

Os objetivos específicos são:

- identificar e qualificar as Tensões Dinâmicas produzidas pelo uso do sistema de controle gerencial;
- identificar as incertezas estratégicas que mais afetam as empresas brasileiras;
- identificar a extensão do Uso Diagnóstico;

- identificar a extensão do Uso Interativo.

Para atingir esses objetivos alguns passos foram desenvolvidos:

- Revisão dos principais artigos e publicações em estratégia que estudaram a questão do desempenho;
- Revisão dos artigos e publicações de Simons;
- Revisão dos trabalhos que discutiram e/ou testaram os construtos de Simons, publicados nos principais periódicos de Contabilidade Gerencial e Estratégia;
- Operacionalização do construto Tensão Dinâmica;
- Operacionalização do construto Incertezas Estratégicas, restrito ao foco do trabalho;
- Adaptação dos questionários utilizados pelas pesquisas anteriores para medir os construtos.

1.5 Modelo teórico da pesquisa e hipóteses

A Figura 1 mostra os relacionamentos esperados entre as variáveis, com identificação das hipóteses.

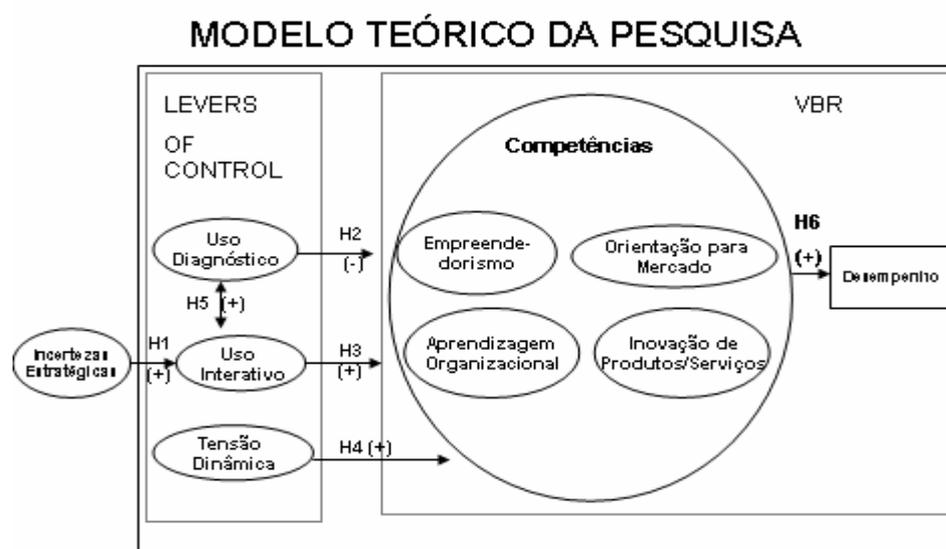


Figura 1 - Modelo Teórico da Pesquisa

As hipóteses assumidas neste trabalho são as seguintes:

H1: Nível de Incertezas Estratégicas associado positivamente com Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial (WIDENER, 2007; SIMONS, 1990).

H2: Uso Diagnóstico associado negativamente com Competências (HENRI, 2006; SIMONS, 1990).

H3: Uso Interativo associado positivamente com Competências (HENRI, 2006; SIMONS, 1990).

H4: Tensão Dinâmica associada positivamente com Competências (HENRI, 2006; SIMONS, 1990).

H5: Uso Diagnóstico e Uso Interativo utilizados complementarmente (HENRI, 2006, WIDENER, 2007).

H6: Existe Relacionamento Positivo entre Uso Diagnóstico, Uso Interativo e Tensão Dinâmica e Desempenho Econômico, ativado pelas Competências (HENRI, 2006).

1.6 Justificativas do trabalho

A busca por desempenho é uma questão importante da agenda dos gestores de empresas brasileiras de grande porte; assim, considera-se relevante entender como o Uso do Sistema de Controle Gerencial pode contribuir para, de forma indireta, melhorar o Desempenho das organizações. No Brasil, há carência de estudos que explorem a dimensão Uso do Sistema de Controle Gerencial; também são raros os estudos que tenham abordado, empiricamente, os construtos de Simons, com exceção do trabalho de Silva *et al.* (2007) mais focado em estratégia.

Outra justificativa é o caráter interdisciplinar do estudo, pois integra dois campos de conhecimento: Estratégia e Contabilidade Gerencial. Dessa forma, este trabalho vem se juntar aos estudos que combinaram a variável recursos e a variável desempenho, os quais se situaram em segundo lugar na classificação das pesquisas brasileiras (ARAGÃO; OLIVEIRA, 2007).

Também se junta aos poucos trabalhos empíricos brasileiros que têm associado características ou artefatos do SCG e Desempenho, dentre os quais Fernandes (2004), Frezatti (2005), Frezatti (2006), Soutes (2006), Guerra (2007) e Espejo (2008). Os resultados deste trabalho

podem auxiliar gestores a entender quais as características do Uso do Sistema de Controle Gerencial propiciam maiores benefícios para o desenvolvimento de Competências Organizacionais e melhoria de Desempenho.

1.7 Contribuições

Entende-se que as principais contribuições deste trabalho se referem a: (i) aferir a validade do construto de Simons sobre o Uso Diagnóstico e Interativo do Sistema de Controle Gerencial em empresas brasileiras de grande porte; (ii) contribuir para aprofundar o trabalho de Henri (2006) incluindo variáveis como Incerteza Estratégica; (iii) desenvolver e operacionalizar o construto Tensão Dinâmica.

Para a comunidade empresarial, as contribuições esperadas são entender quais características do Uso do SCG favorecem o desenvolvimento de Competências e, por conseguinte, a obtenção de Desempenho Econômico.

Dessa forma, o presente estudo possui os quatro requisitos listados por Eco (1998) para um trabalho científico, pois trata de um tema reconhecido e útil pela relevância para a comunidade de usuários e pesquisadores da Contabilidade Gerencial, revela uma ótica diferente dos estudos anteriores e ainda fornece elementos para verificação e contestação de hipóteses .

1.8 Limitações do estudo

Como em todo trabalho científico existem limitações e uma delas é que se considerou como a população das grandes empresas brasileiras a relação das 1.000 maiores empresas com demonstrações contábeis nos anos de 2005 a 2007, publicadas pela Revista Exame, incluindo empresas de capital aberto e capital fechado. Ressalte-se que, no momento da realização desta tese, não há a obrigatoriedade de divulgação de demonstrações contábeis pelas empresas de capital fechado. Apesar dessa limitação, a população considerada contém as principais

empresas brasileiras em termos de porte (receitas líquidas), constituindo-se em uma parcela representativa da comunidade empresarial brasileira.

Outra limitação do estudo se refere ao foco, já que não foram estudados alguns aspectos do SCG, como quais artefatos são utilizados sob a perspectiva da dimensão desenho. Em relação às variáveis contingenciais, somente foram estudadas as variáveis estratégicas limitadas ao ambiente econômico, tecnologia e concorrentes. Em relação às competências, elas ficaram restritas às quatro competências/orientações estudadas por Henri (2006). Já na variável desempenho econômico, optou-se por usar somente o *Return On Equity* (ROE) ou Retorno sobre Patrimônio Líquido (RSPL), embora os estudos em estratégia tenham privilegiado o *Return on Assets* (ROA) ou Retorno Sobre Ativo, com ROE em terceiro lugar. (COMBS *et al.*, 2005). O motivo dessa escolha é que o ROA é mais indicado para avaliação de unidades de negócio, enquanto que o ROE é mais apropriado para avaliação da empresa como um todo, que é o objeto de estudo desta tese.

Quanto aos respondentes optou-se pelos gerentes de controladoria e de finanças por estarem envolvidos no processo de controle gerencial (WIDENER, 2007), portanto, as conclusões do estudo são baseadas na visão desses profissionais.

1.9 Estrutura do trabalho

O presente trabalho inicia-se com esse capítulo. No capítulo 2, faz-se a revisão bibliográfica relativa à Contabilidade Gerencial; já o capítulo 3 tem como foco a Estratégia e as Competências. As questões metodológicas são tratadas no capítulo 4. A análise e discussão dos resultados são desenvolvidas no capítulo 5. No capítulo 6 são feitas as conclusões e considerações finais.

2 CONTABILIDADE GERENCIAL

Esse capítulo tem como objetivo revisar a literatura sobre a Contabilidade Gerencial, identificando as diferentes operacionalizações de desempenho, entendendo o papel do SCG na organização, e revisando o modelo teórico de Simons, bem como os estudos que utilizaram o modelo teórico *Levers of Control*.

2.1 Diferentes operacionalizações de desempenho

Desempenho pode ser captado por diferentes perspectivas, quais sejam: com base em informações contábeis, com base em valores de mercado, combinando informações contábeis e de mercado, combinando valores monetários e não-monetários, e, também, incluindo essas formas só que operacionalizadas por auto-avaliação, por exemplo.

Merchant e Van der Stede (2007) discutem as possíveis formas de mensurar o desempenho, com medidas baseadas em valor de mercado e medidas baseadas em informações contábeis, além de uma terceira alternativa que é a medição que combina as duas primeiras alternativas. No Quadro 1 e no Quadro 2 faz-se uma análise de cada tipo de medida.

Quadro 1 - Mensuração Baseada em Valor de Mercado

Vantagens	Desvantagens
Medição ao longo do tempo: valor de mercado pode ser apurado diariamente (cotação da ação). Acurácia: os valores são objetivamente mensurados. Objetividade: os gerentes não podem manipular as informações de mercado. Compreensível: valor de mercado é fácil de entendimento pelos gerentes. Eficiência de Custo: não envolve custos adicionais para obter essa informação.	Não controlabilidade pelos gerentes: o valor de mercado não é influenciado diretamente pelos gerentes, recebendo influência de diversos fatores não gerenciáveis. Não refletem apenas o desempenho dos gerentes. Não refletem o desempenho realizado, podendo causar frustração em relação às expectativas que não podem ser realizadas. Valores de mercado podem não refletir as estratégias, nem sempre divulgadas ao mercado. Valores de mercado são sensíveis a outros fatores ainda não explicados.

Fonte: Elaborado com base em Merchant e Van der Stede (2007, p.436-440)

¹ Restrito às possíveis manipulações disfuncionais e não éticas.

Quadro 2 - Mensuração Baseada em Valor Contábil

Vantagens	Desvantagens
<p>Mensurações são precisas, objetivas e disponíveis.</p> <p>Congruência com objetivos organizacionais, normalmente baseados em lucros.</p> <p>Controlabilidade: lucro é influenciado por fatores sob responsabilidade dos gerentes.</p> <p>Compreensibilidade: Lucro é uma medida inteligível pelos gerentes.</p> <p>Baixo custo em obter a informação, amplamente divulgada nos relatórios gerenciais.</p>	<p>Orientada para transações realizadas, não capturando criação de valor por transações não mensuráveis objetivamente.</p> <p>Conservadorismo contábil: antecipação de despesas e postergação de receitas.</p> <p>Não considera explicitamente custos de oportunidade sobre investimentos e capital de giro e capital próprio.</p> <p>Ignoram riscos e mudanças no risco.</p> <p>Focado em transações realizadas.</p>

Fonte: Elaborado com base em Merchant e Van der Stede (2007, p.436-440)

Como se depreende desses quadros, valores de mercado são afetados por causas exógenas à empresa, não refletindo, adequadamente, o desempenho organizacional. Assim, embora com diversas críticas, o desempenho medido com informações contábeis é o mais usualmente utilizado para acompanhar o resultado das ações dos gestores.

2.1.1 Desempenho medido pelo ROA

ROA (*Return On Assets*) tem sido um dos indicadores contábeis mais utilizados pelos estudos em Estratégia (GONÇALVES; QUINTELA, 2006), ficando à frente de Margem Líquida e Retorno sobre Patrimônio Líquido (COMBS *et al.*, 2005). Mas, como todo indicador, o ROA também tem algumas limitações, quando calculado pela fórmula Lucro Líquido dividido pelos Ativos Totais, pode apresentar distorções, pois os ativos em aplicações financeiras podem estar lastreando dívidas bancárias nos passivos; nesse caso, o melhor seria utilizar o Ativo Líquido. Assim, uma variação recomendada é a utilização do ROI (*Return On Investments*), utilizando o Lucro Operacional Líquido de Imposto de Renda, e o Investimento calculado como Ativo Líquido, mas esse indicador reflete com propriedade apenas a Rentabilidade Operacional da empresa, já que não considera o custo financeiro das dívidas, ignorando a competência financeira de gestão de endividamento. Na visão de Espejo (2008), os indicadores de rentabilidade, que têm como base o Ativo, são mais apropriados para avaliar segmentos ou unidades de negócios.

2.1.2 Desempenho medido pelo ROE ou RSPL

O ROE (*Return On Equity*) ou RSPL (Retorno sobre Patrimônio Líquido) consegue medir conjuntamente a competência operacional e a competência financeira da empresa, pois, se a gestão das dívidas financeiras for efetiva, a administração pode rentabilizar o capital próprio ao conseguir obter um custo financeiro menor que a rentabilidade operacional medida pelo ROI (ASSAF NETO, 2006). Também é um indicador que tem como foco a rentabilidade do ponto de vista do acionista, embora possua limitações, uma delas ocorre quando a empresa vem de sucessivos prejuízos, o que pode gerar elevadas taxas de retorno posteriores nos períodos em que o Patrimônio Líquido é sensivelmente reduzido; outra ressalva deve ser feita quando a organização está na fase inicial do ciclo de vida.

Alguns trabalhos brasileiros em Contabilidade Gerencial utilizaram o desempenho econômico variável independente, como os de Frezatti (2006), Soutes (2006), Guerra (2007) e Espejo (2008):

- Frezatti (2006) identificou que empresas que tem maior ROE tem como característica comum a utilização do *Balanced Scorecard*. Os respondentes foram 119 empresas de grande e médio portes e o desempenho econômico foi medido como uma média do ROE dos anos de 2001 a 2003.
- Já Soutes (2006) estudou a adoção de ferramentas tradicionais e modernas de Contabilidade Gerencial em 90 empresas brasileiras e identificou que as empresas que usam ferramentas modernas possuem melhor desempenho do que aquelas que usam ferramentas tradicionais. Na pesquisa, o desempenho foi medido pelo ROE (SOUTES, 2006).
- Guerra (2007) estudou, sob uma perspectiva contingencial, a existência de arranjos entre atributos do sistema de controle gerencial, variáveis contingenciais externas e internas e desempenho, sendo esse medido por uma combinação de ROE e auto-avaliação de desempenho. Em uma amostra das 1.000 Maiores da Revista Exame ano base 2006, com 104 respondentes válidos, o estudo concluiu que empresas com menor encaixe entre estratégia e estrutura possuem menor desempenho que outros agrupamentos. (GUERRA, 2007).
- Espejo (2008) estudou o processo orçamentário dentro do contexto contingencial e as influências no desempenho em 123 indústrias paranaenses. A técnica utilizada foi Análise de *Clusters* e Modelagem de Equação Estrutural *Partial Least Squares*. Os principais

achados do trabalho identificaram que as características do orçamento são contingentes em relação às variáveis externas e que empresas com uma adoção mais efetiva do orçamento possuem melhor desempenho.

2.1.3 Outros indicadores utilizados como Indicadores de Desempenho

Existem outros indicadores além dos baseados em informações contábeis e dos fundamentados em valores de mercado. Cyert e March (1992, p. 47-49) relacionam cinco medidas como metas da empresa: produção, estoques, vendas, *market-share* e lucro. Metas de vendas e metas de *market-share* são as mais utilizadas e relevantes como indicadores da estratégia de vendas (CYERT; MARCH, 1992). Kaplan e Norton (1992) defendem a utilização de medidas não-monetárias como satisfação de clientes, nível de aprendizado, melhoria de processos, dentre outras combinadas com medidas monetárias.

Esses indicadores são utilizados pelas empresas, porém, muitos deles não são divulgados para o público externo, como decorrência dessa limitação, diversos trabalhos utilizaram o processo de auto-avaliação para medir esse conjunto de indicadores de desempenho organizacional (GOVINDARAJAN, 1984; LESTER *et al.* 2003; BISBE; OTLEY, 2004, CHENHALL, 2005, HENRI, 2006, GUERRA, 2007). Lester *et al.* (2003) justificaram o uso de desempenho, na forma de auto-avaliação, pelo fato de os respondentes não terem acesso às informações contábeis, o que também pode justificar o uso por Henri (2006), cujos respondentes eram gestores e não especificamente da área contábil. Neste trabalho, o desempenho medido por auto-avaliação foi incluído no questionário para utilização como uma medição alternativa de desempenho organizacional.

Destaca-se a importância de comparar os indicadores com os da concorrência, pois não basta apenas ter um desempenho melhor que o ano anterior ou que o orçado, é importante que os desempenhos sejam melhores que os da concorrência. O processo de análise dos concorrentes está institucionalizado nas grandes empresas, as quais desenvolvem sistematicamente análises sobre a concorrência, o que é confirmado pelos resultados do estudo de Subramanian e IsHak (1998), que mostrou que as empresas que têm sistemas mais sofisticados de análise de competidores possuem melhor rentabilidade.

2.2 Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial pode ser vista como um campo de conhecimento e também como um processo organizacional. Como campo de conhecimento, Atkinson *et al.* (2000, p. 36) definem a Contabilidade Gerencial como “o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”; na mesma linha, Horngren *et al.* (2004, p. 4) definem que a Contabilidade Gerencial “é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.” Organizacionalmente, a Contabilidade Gerencial é operacionalizada pelo Sistema de Controle Gerencial SCG, o qual inclui todos os sistemas e formas que os gerentes usam para assegurar que o comportamento e as decisões dos subordinados sejam consistentes com os objetivos e as estratégias organizacionais (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). O SCG tem um papel indutor do comportamento dos gestores para implementação das estratégias organizacionais (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007), e também, é a ferramenta para o processo de avaliação de desempenho organizacional (HORNGREN *et al.*, 2004). Destacando-se o papel indutor do comportamento, o SCG funciona como um sistema de informações para a tomada de decisão (HORNGREN *et al.*, 2004), incluindo decisões não somente sobre o uso de recursos, mas, também, sobre processos, produtos, clientes, fornecedores, dentre outros (ATKINSON *et al.*, 2000), o que inclui as decisões de manutenção e também de alteração dos padrões das atividades organizacionais (SIMONS, 2000).

Diversos termos são utilizados para o SCG, dentre eles o termo Sistema de Mensuração de Desempenho (*Performance Measurement System*) preconizado por Neely *et al.* (2002). Neely *et al.* (2002) definem que “mensuração de desempenho é o processo de quantificação das ações em busca de atingir uma meta” (NEELY *et al.*, 2002, p. 12). Waal (2007) prefere o termo gestão de *performance*, pois o fato de mensurar não leva, automaticamente, à melhoria de desempenho (WAAL, 2007). Na visão de Fletcher e Taplin (2002), a transição de um sistema de controle para um sistema de gestão de *performance* ocorre para se alinhar a uma estrutura organizacional baseada em rede e tem como propósitos principais servir como elo de comunicação em uma organização horizontal e auxiliar a mesma a criar um conceito comum de gerenciamento. Quanto às características de um bom sistema de avaliação de desempenho,

Neely *et al.* (2002) definem que esse deve: (i) conter medidas financeiras e não financeiras; (ii) auxiliar a prever o que afeta os negócios e auxiliar a entender o que está acontecendo; (iii) encorajar a equipe a fazer aquilo que é necessário ser feito; (iv) ser parte integral de um processo sistemático para revisão das medidas e garantir que elas estimulem ações propositivas.

Das definições anteriores, identifica-se que o Sistema de Controle Gerencial é um processo organizacional incorporado às demais rotinas organizacionais (GUERREIRO *et al.*, 2006) e, dada a sua realização freqüente e periódica, funciona como um “espaço” em que as principais discussões que afetam o desempenho da organização são desenvolvidas. Assim, argumenta-se que esse tema não pode ser ignorado na discussão de temas relacionados à Estratégia, Operações e Comportamento Organizacional.

2.3 Paradigma da pesquisa em Contabilidade Gerencial

Do ponto de vista organizacional, o Sistema de Controle Gerencial tem como propósito gerar informações para os gestores melhorarem o desempenho das empresas. Esse propósito orientou o enfoque normativo das pesquisas em Contabilidade Gerencial no exterior e também no Brasil. Como campo de conhecimento científico, evoluiu de um enfoque prescritivo para explicativo (DIAS FILHO; MACHADO, 2004), culminando com um forte crescimento de pesquisas empíricas nas últimas décadas (LUFT; SHIELDS, 2003; CARDOSO; AQUINO, 2006), com a teoria positiva sendo predominante nas pesquisas brasileiras principalmente na Contabilidade Financeira, mas com reflexos na Contabilidade Gerencial (MENDONÇA NETO, 2007).

Essa evolução fez com que os estudos em Contabilidade Gerencial buscassem referenciais teóricos na Sociologia, Psicologia e Administração. A aproximação da Contabilidade Gerencial com a Estratégia sempre enfatizou o Planejamento Estratégico, com foco no desenvolvimento de um Sistema de Controle Gerencial objetivando a implementação da estratégia escolhida (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001). Com o crescimento de inovações de técnicas gerenciais produzidas no campo da Administração, foram desenvolvidos diversos novos artefatos de Contabilidade Gerencial como o *Activity Based Costing*, *EVA*, *Value Based Management*, *Rolling Forecasting*, *Target Costing*, dentre outros.

Essas inovações levaram a uma evolução do campo, com os estudos, fundamentados na Sociologia, que buscaram identificar **o que se usa e as razões da utilização ou não** dos artefatos de Contabilidade Gerencial nas organizações. A conclusão principal foi de que, a despeito de tantas ofertas e fatores que influenciam a demanda por novas técnicas gerenciais (GRANLUND; LUKKA, 1998), havia uma baixa aderência da implementação das novas técnicas e conceitos de Contabilidade Gerencial também nas empresas brasileiras (BEUREN; ROEDEL, 2002; SOUZA *et al.* 2003; FREZATTI, 2005).

Na mesma linha de estudo, só que fundamentados na Estratégia diversos estudos foram realizados para buscar as razões pelas quais as organizações adotam determinados artefatos, tendo sido desenvolvidos, preferencialmente, sob a ótica da Teoria da Contingência (LANGFIELD-SMITH, 1997, p.207). Nesse caso, o objetivo da pesquisa foi verificar como o desenho do SCG é influenciado pela orientação estratégica adotada pela empresa, tal qual formulada por Porter (1989) e identificar se a orientação estratégica (liderança de custo ou estratégia de diferenciação) discrimina a adoção de artefatos de controle gerencial, bem como as características específicas do SCG (NILSSON, 2002; GOVINDARAJAN; GUPTA, 1985; CHENHALL, 2005).

Outros estudos foram desenvolvidos para identificar se existem relacionamentos entre a adoção de determinados artefatos de Contabilidade Gerencial e o desempenho (FREZATTI, 2005, FREZATTI, 2006; SOUTES, 2006; CHENHALL, 2005, FERREIRA; OTLEY, 2006) em uma tentativa de explicar **o efeito da adoção**, tendo como variável independente os tipos de artefatos e como variável dependente o desempenho organizacional, embora, nos estudos de Chenhall (2005) e de Ferreira e Otley (2006), já tenha sido abordada a dimensão Uso do SCG.

2.4 *Levers of Control*: Modelo teórico de Simons

Na visão de Simons (1995) em seu construto *Levers of Control*, existem quatro tipos de sistemas de controle: os Sistemas de Crenças; os Sistemas de Restrições; os Sistemas de Controle Diagnóstico e os Sistemas de Controle Interativo. A interação desses quatro sistemas tem como pano de fundo o conceito de Tensões Dinâmicas, exemplificado por objetivos

opostos como o crescimento de vendas e do lucro, porém com risco monitorado, assim, os quatro sistemas ajudariam a balancear as Tensões Dinâmicas. (SIMONS, 1995). A Figura 2 mostra os relacionamentos entre os quatro tipos de sistemas.

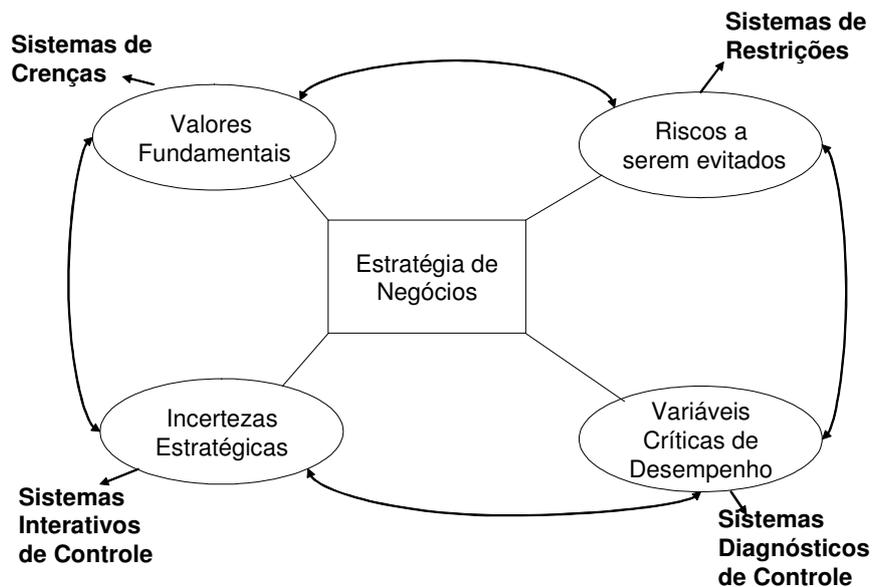


Figura 2 - Modelo Teórico *Levers of Control*
 Fonte: Simons (1995, p. 7)

Para Simons (2000, p. 304), os Sistemas de Crenças e os Sistemas Interativos de Controle geram uma motivação para compartilhamento de informação e aprendizado, portanto, atendem ao propósito de crescimento organizacional, enquanto os Sistemas de Restrições e os Sistemas Diagnósticos de Controle são usados para restringir o comportamento de experimentação e também para auxiliar na alocação racional de recursos (SIMONS, 2000, p. 304). O propósito é manter o foco na inovação, porém, sem perder a racionalidade e o controle. O Quadro 3 resume os quatro tipos de sistema de controle proposto por Simons e reproduzido em uma obra que consolidou o modelo². (SIMONS, 2000).

² A classificação inicial foi como Sistema, posteriormente foi melhor conceituada como a Dimensão Uso.

Quadro 3 - Escopo dos Sistemas de Controle *Levers of Control*

Sistema de Controle	Propósito	Objeto de informação	Controle da Estratégia como
Sistemas de Crenças	Empreender e buscar expandir a atividade	Visão	Perspectiva
Sistema de Restrições	Prover limites para o campo de ação	Área estratégica de atuação	Posição Competitiva
Sistemas Diagnósticos de Controle	Coordenar e implementar as estratégias planejadas	Planos e metas	Plano
Sistemas Interativos de Controle	Estimular e guiar estratégias emergentes	Incertezas Estratégicas	Padrão de ações

Fonte: Simons (2000, p. 304)

2.4.1 Sistema de Crenças - *Beliefs System*

Um sistema de crenças é o conjunto explícito de definições organizacionais que a alta direção comunica formalmente e reforça sistematicamente para uniformizar valores, propósitos e direção para a organização (SIMONS, 1995, p. 34). O exemplo dado por Simons (1995) é a declaração de Missão, Visão e Valores da empresa Johnson & Johnson, e também divulgadas pelas grandes empresas. Entretanto, para que o Sistema de Crenças funcione como norteador do comportamento organizacional, é importante que as atitudes praticadas sejam coerentes com as crenças divulgadas e possam orientar as decisões nos casos omissos pelo código de ética.

2.4.2 Sistema de Restrições - *Boundary Systems*

Já o Sistema de Restrições tem como propósito estabelecer limites para a busca de oportunidades baseado em gestão de riscos (SIMONS, 1995, p. 39). O Sistema de Restrições auxilia os gestores na medida em que delimita o campo de atuação estratégica da empresa e, assim, contribui para evitar a perda de tempo na busca de oportunidades que não são o foco da organização. Também tem um papel orientador por meio do Código de Conduta, no qual gestores são informados sobre as políticas da organização, como, por exemplo, normas ambientais, normas legais, riscos financeiros, etc. Sobre os dois sistemas, Simons (1995) coloca que estes são essenciais para a empresa, uma vez que orientam preventivamente os gestores na busca de oportunidades para melhorar o desempenho.

Alguns exemplos podem ser encontrados nos estatutos sociais de empresas de capital aberto. Também se nota que agentes externos como instituições financeiras credoras podem impor restrições contratuais que acabam direcionando as decisões nas empresas.

2.4.3 Sistemas de Controle Diagnóstico – *Diagnostic Control Systems*

Para Simons (1995, p. 59), “Sistemas de Controle Diagnóstico são os sistemas de informação formais que os gerentes usam para monitorar os resultados organizacionais e corrigir desvios em relação ao padrão definido de desempenho.” O papel do Sistema de Controle Diagnóstico é o clássico e em nada difere dos livros textos, tendo como principal propósito avaliar a implementação das estratégias planejadas (SIMONS, 2000). O *Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1992) é citado como um exemplo de Controle Diagnóstico, ainda que com escopo mais amplo (SIMONS, 1995). Outro propósito é orientar a alta direção quando os resultados não estão de acordo com os planos (SIMONS, 1991) e para permitir o gerenciamento por exceção (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Portanto, para que um sistema seja classificado como Diagnóstico é preciso que haja uma medida do resultado do processo com padrões determinados de desempenho e que seja potencializada a capacidade de corrigir os desvios entre o desempenho esperado e o realizado (SIMONS, 1995, p. 59). Quando as variações entre orçado e realizado são, constantemente, negativas elas sinalizam que a estratégia organizacional deve ser reconsiderada (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007) e essas variações são identificadas por meio do Uso Diagnóstico.

A despeito desse papel de implementação e correção de desvios em relação ao planejamento, diversas críticas são feitas ao uso de medidas contábeis como indicadores de desempenho e como base para sistema de incentivos por poderem estimular comportamentos disfuncionais, que são os comportamentos que não beneficiam a organização, mas que privilegiam os interesses dos administradores (SIMONS, 1995). Assim, a crítica é que o Uso Diagnóstico pode enviesar o comportamento dos gestores privilegiando os interesses destes em detrimento dos objetivos da organização. Outra crítica refere-se à temporalidade da informação contábil, já que, em um ambiente dinâmico, o orçamento, geralmente, não reconhece as estratégias emergentes (MINTZBERG; LAMPEL, 1999), as quais não tinham sido contempladas no orçamento original.

Também se recomenda que as medidas calcada em informações contábeis, principalmente as derivadas do processo orçamentário, não podem servir como única base para a avaliação de desempenho (OSTERLOH; FREY, 2002), visto que poderiam estimular comportamentos que beneficiam a avaliação de desempenho no presente, mas que prejudicariam o desempenho da organização no futuro, uma vez que as informações contábeis refletem, com melhor propriedade, o desempenho de curto prazo (MERCHANT, 1990; VAN DER STEDE, 2000). A ênfase na avaliação de desempenho restrita ao orçamento (HOPWOOD, 1972) pode impedir o processo de Empreendedorismo e Inovação, uma vez que os gestores poderiam se sentir prejudicados se tivessem que gastar mais do que os valores orçados, mesmo que necessário. Um exemplo é a falta de respostas às eventuais ações estratégicas dos concorrentes em função de não existirem recursos orçados.

Com base nesses argumentos, fundamenta-se a Hipótese **H2: Uso Diagnóstico está associado negativamente com as competências.** (HENRI, 2006; SIMONS, 1990).

2.4.4 Sistemas de Controle Interativo – *Interactive Control Systems*

Reforçando que o Uso Diagnóstico e Uso Interativo são facetas da dimensão Uso, afinal um mesmo sistema pode ser utilizado interativamente em uma empresa, enquanto em outra ele é usado diagnosticamente, Simons (1991) ilustra com o exemplo da elaboração do orçamento na Johnson & Johnson, na qual o orçamento era utilizado de forma interativa, entretanto, em outras empresas o orçamento era usado somente diagnosticamente, já que não era revisado durante o decorrer do ano e era monitorado por grupos de assistentes os quais submetiam apenas as variações significativas (por exceção) aos diretores. Simons (2005, p. 142) exemplifica que o orçamento, o relatório de participação de mercado ou mesmo o *Balanced Scorecard* podem ser usados tanto diagnosticamente como interativamente. Enquanto o Uso Diagnóstico é usado para controle, calcado na gestão por exceção e, portanto, tendo como base um plano, o Uso Interativo tem como objetivo identificar mudanças emergentes nos negócios e gerar aprendizado. (SIMONS, 2005, p.142).

Quanto às características, Simons (1995, p. 97-108-109) afirma que os sistemas de controle interativo têm as seguintes características:

1. a informação gerada por esse sistema é um importante e recorrente tema pela alta direção;

2. demandam freqüente e regular atenção dos gerentes operacionais de todos os níveis da organização;
3. os dados gerados por esse sistema são interpretados e discutidos em reuniões presenciais com os superiores, subordinados e pares, sendo, portanto utilizados por múltiplos níveis gerenciais da organização;
4. o sistema é um catalisador para desafio contínuo e debate sobre os dados, premissas e planos de ação e tem como finalidade gerar novos planos de ação.
5. fornecem informações sobre os efeitos das incertezas estratégicas sobre a estratégia da organização.

2.4.5 Incertezas estratégicas

Incertezas Estratégicas em uma definição mais abrangente são “as incertezas percebidas em setores importantes estrategicamente” (SUH *et al.*, 2004); outra visão define as incertezas estratégicas percebidas como a diferença entre as informações necessárias e as informações disponíveis para realizar uma tarefa (ELENKOV, 1997) e também se reconhece que as fontes de incertezas são internas e externas, consoante a revisão feita por Jauch e Kraft (1986).

Para fins deste estudo, Incertezas Estratégicas ou Incertezas Ambientais, embora tenham uma conceituação mais ampla, são definidas como “as ameaças e oportunidades emergentes que podem invalidar as premissas sobre as quais a estratégia corrente é baseada.” (SIMONS, 2000, p. 215). Em uma definição mais operacional, Merchant e Van der Stede (2007, p. 724) definem incerteza ambiental como um amplo conjunto de fatores que, individual ou coletivamente, torna difícil ou impossível de prever o comportamento futuro de uma variável. Incerteza pode incluir mudanças na situação política e econômica, ações de competidores, clientes, fornecedores, incluindo trabalhadores e órgãos reguladores, e a incerteza é maior quando as mudanças tecnológicas são maiores (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Na mesma linha Morris *et al.* (2008) relacionam várias dimensões do ambiente externo que produzem incertezas, dentre elas: o Ambiente Tecnológico, constituído pelo desenvolvimento acelerado de novas tecnologias, o que torna mais rápida a obsolescência de produtos; o Ambiente Econômico: constituído pela falta de previsibilidade de preços, custos, taxas cambiais, taxas de juros, entre outros; e o Ambiente Competitivo: constituído de concorrentes inovadores e mesmo clientes ou parceiros que podem vir a ser concorrentes.

Sobre os efeitos que as Incerteza Estratégicas produzem no SCG, Merchant e Van der Stede (2007) afirmam que os gerentes devem conhecer as situações de incerteza e para isso é necessário que eles se envolvam, pessoalmente, em reuniões com seus subordinados (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007, p. 724).

Adota-se a visão de Simons (2000, p. 215), para quem as Incertezas Estratégicas são diferentes das variáveis críticas de desempenho. Essas últimas, enumeradas em *Balanced Scorecards* ou outros Sistemas de Controle Diagnósticos, são calcadas nos planos e metas e contemplam indicadores de rentabilidade, geração de caixa, lucratividade e de vendas, entre outros.

Sob a perspectiva da Teoria da Contingência (OTLEY, 1980), assume-se que o Uso Interativo deve ser mais acentuado em empresas e setores nos quais as Incertezas Estratégicas sejam mais elevadas e, assim, fundamenta-se a **Hipótese H1: Nível de Incertezas Estratégicas está associado positivamente com o Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial.**

2.4.6 Principais diferenças entre o Uso Diagnóstico e o Uso Interativo

O Quadro 4, a seguir, resume as principais diferenças entre os Sistemas Diagnósticos e Interativos, as quais foram discutidas ao longo do capítulo.

Quadro 4 - Principais Diferenças entre o Uso Diagnóstico e o Uso Interativo

Dimensão	Uso Diagnóstico	Uso Interativo
Quanto à atenção da alta direção	Pouca, delega para os subordinados	Muita, envolve-se pessoalmente
Quanto às estratégias	Estratégias Planejadas	Estratégias Emergentes
Quanto ao resultado	Correção de desvios Aprendizado de Circuito Simples	Formulação de novos planos de ação Aprendizado de Circuito Duplo
Quanto ao escopo	Variáveis Críticas de Desempenho	Incertezas Estratégicas
Quanto à frequência de interações com os subordinados	Diálogo esporádico Gestão por exceção	Diálogo contínuo Agenda recorrente
Quanto ao uso nos níveis organizacionais	Delegado ao <i>staff</i>	Múltiplos níveis gerenciais

Fonte: Elaborado com base em Simons (1995, 2000)

Consoante esse quadro e pela revisão da literatura entende-se que o Uso Interativo e o Uso Diagnóstico não são excludentes, mas complementares (HENRI, 2006; WIDENER, 2007). Não há como delimitar uma fronteira entre quando um Uso começa e outro Uso começa, os Usos são concomitantes. Também não significa que a alta direção não se envolva no Uso Diagnóstico, ou que ainda este seja uma atividade menos importante do ponto de vista de controle organizacional.

Fundamenta-se, dessa forma, a Hipótese H5: Uso Diagnóstico e Uso Interativo são utilizados complementarmente.

2.4.7 Tensões Dinâmicas

Tensões Dinâmicas são balanceadas pelo uso do SCG, as quais ocorrem quando os gerentes têm que atingir objetivos organizacionais que podem ser conflitantes, mas que a organização almeja certa complementaridade e equilíbrio dos mesmos (HENRI, 2006). São similares ao conceito de paradoxos ou dilemas, defendidas por alguns autores como importantes para garantir a efetividade organizacional, como, por exemplo, controle *versus* flexibilidade, foco interno *versus* foco externo (QUIN, 1988 *apud* VAN DE VEN; ENGLEMAN, 2004).

Define-se Tensões Dinâmicas como dilemas organizacionais presentes na organização, os quais, geralmente, confrontam visões conflitantes dos objetivos organizacionais, como, por exemplo, a busca de objetivos de longo prazo, sem perder o foco nos objetivos de curto prazo; o controle racional dos custos, porém sem impedir o processo de inovação; um ambiente que estimule a cooperação entre os gestores, porém, sem deixar de estimular a competição pela busca de resultados. A seguir, são discutidas as Tensões Dinâmicas desenvolvidas e estudadas no presente trabalho.

2.4.7.1 Flexibilidade *versus* controle

O processo de controle é definido como a consecução de atividades para aproximar os resultados reais dos orçados (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2001), assim, o conceito de bom desempenho compreende cumprir os orçamentos. Contudo, em ambientes turbulentos, é mais difícil prever as ações a serem incluídas no planejamento e orçamento, desse modo, faz-se necessário que a organização responda, adequadamente, às mudanças, sem que se perca a racionalidade do processo de controle de recursos.

À luz da Teoria da Contingência, as organizações com maior nível de Incertezas Estratégicas deveriam ter maior flexibilidade do uso do orçamento e aceitar maiores variações entre os resultados orçados e realizados (DAVILA; WOUTERS, 2005). Portanto, o desafio consiste em manter a empresa flexível e adaptável às novas situações, com flexibilidade no processo de avaliação baseada em orçamento, sem perder o controle dos recursos e das operações

(MORRIS *et al.*, 2008). Por outro lado, técnicas gerenciais mais recentes, como a não adoção deliberada do orçamento preconizada pelo movimento *Beyond Budgeting* (HOPE; FRASER, 2003), pode tornar a empresa muito mais flexível, porém, com o risco de uma falta de controle do uso dos recursos.

2.4.7.2 Competição versus cooperação

Preço de Transferência, Resultados e Rentabilidade por Segmento ou Unidades de Negócio são instrumentos da Contabilidade Gerencial que têm como objetivo identificar a contribuição das áreas para o desempenho das empresas. Esses instrumentos, de certa forma, estimulam o ambiente de competição entre gestores na disputa por recursos na fase orçamentária e também pelos bônus a serem recebidos quando os resultados são realizados, principalmente quando o sistema de remuneração variável privilegia somente os melhores desempenhos, estimulando um ambiente de competição. Por outro lado, os livros texto de comportamento organizacional mencionam que os trabalhos são melhores desenvolvidos quando feitos em equipe.

Essa Tensão Dinâmica entre ambiente competitivo e ambiente cooperativo é estudada por Etherington e Tjosvold (1998), os quais conceituam ambiente cooperativo como aquele em que os gestores acreditam que suas metas são positivamente relacionadas e o sucesso de um está relacionado ao sucesso dos outros, já no ambiente competitivo, as pessoas acreditam que suas metas são negativamente relacionadas, ou seja, o alcance das metas de um departamento contribui para que o outro diminua a possibilidade de alcance de suas metas.

Presente, principalmente, em grandes corporações, as quais são divididas em unidades de negócio e competem entre si na busca por recurso e por desempenho, o que é saudável, porém, o risco é que o ambiente de competição por incentivos monetários pode fazer com que os gestores percam oportunidades de ganhos de sinergia, os quais seriam obtidos pela cooperação, como vendas cruzadas ou compartilhamento de recursos.

O sistema de incentivos, também, tem o papel de induzir o comportamento dos gestores, já que a remuneração variável, quando utilizada com base no desempenho do grupo, pode estimular uma cobrança e cooperação entre os seus membros (MERCHANT; VAN DER

STEDE, 2007), porém, paradoxalmente, pode acontecer que alguns gestores se acomodem, enquanto outros se esforçam na busca de desempenho, gerando um clima de insatisfação.

Um adequado balanceamento entre ambiente competitivo e cooperativo gera benefícios no processo de aprendizado, principalmente quando deste processo ocorrem melhorias contínuas obtidas pela disputa pelos melhores desempenhos.

2.4.7.3 Crescimento *versus* risco

A busca de crescimento constante vivenciada pelas grandes empresas tem uma razão econômica: os ganhos da economia de escala (SUTTON, 1998), mas também tem um componente disfuncional, pois há uma excessiva valorização da importância do tamanho das organizações, mensurado pelo valor de mercado.

Esse objetivo tem feito com que as organizações privilegiem o crescimento por meio de fusões e aquisições, em vez de crescer organicamente, decorrente de um processo decisório não racional. Evidência disso é o fato que grandes conglomerados mundiais que possuíam ativos decorrentes de ágios pagos na aquisição de empresas, reconheceram esses ágios como perdas em função da não comprovação econômica.

Mesmo o crescimento orgânico, também, pode gerar uma estrutura de capital com altos índices de alavancagem financeira, o que aumenta o risco da empresa e, portanto, merece cuidados. (BRIGHAM *et al.*, 2001). Outro aspecto do crescimento é quando a empresa faz altos investimentos em ativos imobilizados, alterando a composição dos custos, ocorrendo maior participação dos custos fixos em detrimento dos variáveis, o que eleva o Grau de Alavancagem Operacional, aumentando o risco operacional da empresa. (GARRISON; NOREEN, 2000; BRIGHAM *et al.*, 2001).

Crescimento desenfreado pode comprometer a qualidade dos serviços prestados, além de um elevado investimento no capital de giro. Há também o problema da qualidade dos ativos como contas a receber; uma ilustração desse problema é a recente crise das instituições financeiras norte-americanas. Do ponto de vista estratégico, o crescimento é importante e bastante valorizado, com as empresas adotando o posicionamento de ser líder em *market-share* para obter vantagem competitiva por meio de maior poder de barganha com os fornecedores e

clientes (PORTER, 1989) e, também, com a redução de custos em função da economia de escala. Dessa forma, é necessário que esse crescimento seja considerado com uma adequada gestão do risco.

2.4.7.4 Atenção limitada *versus* oportunidades

Diversas restrições organizacionais existem, dentre elas fatores de produção e recursos financeiros, mas a principal, na visão de Simons (2000), é a atenção limitada dos gestores. Com uma agenda extensa e com muitas decisões a serem tomadas, fruto da maior complexidade dos negócios combinada com a redução dos níveis hierárquicos, os gestores tem pouco tempo disponível, muito embora existam muitas oportunidades de gerar valor para a empresa por meio de inovações (SIMONS, 1995).

Para a Contabilidade Gerencial, essa tensão tem uma implicação importante na atividade de elaborar relatórios gerenciais para os executivos, pois a literatura da área, paradoxalmente, sugere relatórios gerenciais detalhados; portanto, o desafio para os profissionais de Contabilidade Gerencial é como fornecer informações que possam ser absorvidas em períodos curtos de tempo, mas que estimulem adequada discussão dentro da organização e ajudem a encontrar oportunidades de melhoria.

2.4.7.5 Longo prazo *versus* curto prazo

A pressão contínua, principalmente para as empresas de capital aberto, na busca de crescimento constante de resultados de curto prazo influencia a decisão de não efetuar gastos com despesas que possam gerar benefícios no longo prazo, mas que impactam, negativamente, os resultados no curto prazo (SITKIN, 1996). Isso ocorre por que os retornos desses desembolsos (quer sejam contabilizados como despesas afetando o Lucro ou como Investimentos afetando o Capital Investido) ocorrem no médio e longo prazos, com impactos negativos nas medidas de desempenho nos períodos em que os desembolsos são efetivados. Por outro lado, não olhar para os indicadores que medem o desempenho no curto prazo, pode gerar um viés, pois muitas vezes são cruciais para a sobrevivência da empresa.

Diversos autores ilustram que o uso do ROI pode influenciar o comportamento disfuncional dos gestores (HORNGREN *et al.*, 2004); alguns até propõem formas de ajustar esse indicador

(MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007) para evitar que os gestores deixem de fazer investimentos privilegiando avaliação de desempenho favorável no presente, mas sacrificando os desempenhos futuros (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Esse problema pode ser minimizado com o entendimento do conceito de Ciclo de Vida de produtos (KOTLER, 2000), estabelecendo metas de retorno compatíveis com os estágios de ciclo de vida dos produtos ou segmentos de negócios.

O uso de metas de lucro ou de margem de lucro uniformes para todos os segmentos de negócio ou produtos, também, contribui para aumentar essa tensão uma vez que produtos em estágio inicial seria esperado que não tivessem resultados comparáveis com os de produtos maduros.

Por outro lado, focar somente nos objetivos de longo prazo, pode gerar um comportamento de não buscar melhorias no desempenho no curto prazo, assim, deve-se buscar o balanceamento entre esses dois objetivos, pois, na maioria das vezes, a sobrevivência da empresa depende da obtenção de bons resultados no curto prazo..

2.4.7.6 Tensões Dinâmicas e competências

Tensões Dinâmicas, se adequadamente balanceadas, podem estimular o desenvolvimento de competências como Empreendedorismo e Inovação, gerando oportunidades para aumentar o valor da empresa, sem perder de vista o objetivo de desempenho no longo prazo e flexibilidade, porém com adequado controle de recursos no curto prazo. Também desse confronto pode ser desenvolvido o processo de Aprendizagem Organizacional, facilitado pela discussão de visões opostas estimuladas pelo Uso do SCG e promovendo um equilíbrio entre competição e cooperação. Portanto, **fundamenta-se a Hipótese H4: Tensão Dinâmica está associada positivamente com competências.**

2.4.8 Impactos do Uso Interativo nas competências

Pela revisão da literatura, identifica-se como central a tensão entre o Uso Diagnóstico e a Inovação, mas Simons (1990) aborda, também, o efeito do Uso Interativo na competência Aprendizagem Organizacional. Para Simons (1990, p. 137) os gestores usam interativamente o controle gerencial para influenciar e guiar o processo de aprendizagem, assim os diretores

selecionam determinados controles para, pessoalmente, monitorar as Incertezas Estratégicas. Dessa forma, sinalizam para os demais gestores as variáveis que devem ser monitoradas, propiciando discussões e gerando oportunidades de aprendizado no processo de tomada de decisões. (SIMONS, 1990).

Outros possíveis impactos nas competências de Empreendedorismo e Orientação para Mercado não são explicitados por Simons, mas é possível identificar que eles estão presentes no trabalho na questão das oportunidades de gerar valor para o negócio e, da mesma forma, na questão da estratégia emergente. **Dessa revisão fundamenta-se a Hipótese H3: Uso Interativo está associado positivamente com competências.**

2.5 Análise dos estudos que utilizaram o referencial teórico de Simons

Com o objetivo de construir a base conceitual do tema, analisou-se os trabalhos que utilizaram, mesmo que parcialmente, o modelo *Levers of Control* de Simons, tendo em vista identificar a continuidade das pesquisas, bem como analisar os resultados e limitações dos trabalhos antecedentes e com isso gerar contribuições para o desenvolvimento desta tese. Para isso, fez-se uma busca³ nos periódicos típicos de Contabilidade Gerencial (*Accounting, Organizations and Society, Journal of Management Accounting Research, Management Accounting Research*), e também no principal periódico de Estratégia (*Strategic Management Journal*) com as seguintes palavras-chave: *levers of control, Simons, interactive control, management control and strategy*. O método de análise utilizado foi ler, primeiramente, o resumo para confirmar se, pelo menos, partes do modelo foram abordadas e, em caso positivo, os trabalhos foram lidos integralmente. Muitos trabalhos tinham outros objetivos concomitantes e, nesses casos, a conclusão relatada no presente estudo limitou-se ao modelo *Levers of Control*. Foram listados 15 trabalhos bem como uma análise dos resultados; nessa relação foi incluído um artigo publicado no SSRN pela repercussão do mesmo. Um trabalho adicional que estudou, metodologicamente, o Uso Interativo de Controle foi inserido e estudado no capítulo de metodologia.

³ Revisão concluída em janeiro de 2008.

1) TANI, T. *Interactive control in target cost management*. **Management Accounting Research**, 6, p. 399-414, 1995.

Tani estudou a gestão de custo meta sob a ótica da visão da engenharia simultânea. O trabalho analisou 109 empresas japonesas listadas na Bolsa de Tóquio que utilizam o custo meta. No tocante ao construto Uso Interativo, os resultados mostraram que este é presente nos encontros de gerentes departamentais, quando estes discutem o planejamento de desenvolvimento de produtos e nas reuniões de análise de custos, sendo esses eventos essenciais para o compartilhamento de informações. Outro aspecto que validou a teoria do controle interativo foi a evidência de que, para se adaptarem às inovações tecnológicas e diferentes necessidades dos clientes, as organizações monitoravam esses aspectos interativamente. O trabalho, também, identificou que a alta direção interage mais com os gerentes funcionais nas reuniões de planejamento de produto do que nas reuniões de avaliação de custos, provavelmente, para identificar informações para a formulação da estratégia.

2) VANDENBOSHC, B. *An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness*. **Accounting, Organizations and Society**, 24, p. 77-92, 1999.

O trabalho de Vandebosch (1999) foi o primeiro a testar, empiricamente, aspectos mais abrangentes do modelo teórico de Simons. As questões de pesquisa do trabalho objetivaram identificar para quais usos a informação estava direcionada e como essa utilização estava relacionada com a melhoria da competitividade. Os respondentes totalizaram 344 em 25 organizações.

Os construtos analisados foram denominados: *score keeping*, *improving understanding*, *focusing attention*, *legitimizing decision* e *enabling competitiveness*, mantidos nesse texto no original, uma vez que são os primeiros construtos operacionalizados do modelo teórico. No construto *score keeping*, as perguntas giraram em torno de como o uso do SCG permitia monitorar resultados e rever as medidas-chave. Já em *focusing attention*, as perguntas procuraram verificar o uso do SCG para monitorar fatores críticos de sucesso e prover uma visão comum da organização. Esses dois questionários foram, posteriormente, utilizados por Henri (2006), só que com a mudança dos nomes dos construtos para Uso Diagnóstico e Uso Interativo.

Os resultados mostraram que *focusing attention* ou Uso Interativo é a variável mais fortemente relacionada com a percepção de melhoria da competitividade; já a variável *score keeping* ou Uso Diagnóstico mostrou ter relacionamento negativo com a percepção de melhoria da competitividade. Nas questões relacionadas ao construto *legitimizing decision*, buscava-se saber se o uso do SCG era feito para validar premissas, justificar decisões e validar os pontos de vista dos tomadores de decisão. Já o construto *improving understanding* possuía questões relacionadas ao uso do SCG para elaborar cenários, analisar resultados e explorar alternativas.

O ponto importante do trabalho foi o seu pioneirismo e a conclusão de que o Uso Interativo está mais relacionado com a percepção de melhoria de desempenho. Como limitações, há o fato de o construto desempenho ter sido observado apenas como uma percepção, embora justificável pelo fato de serem gestores mais distantes dos números contábeis e também da pequena quantidade de organizações.

3) ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. *The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study*. **Accounting, Organizations and Society**, 24, p. 189-204, 1999.

O trabalho de Abernethy e Brownell (1999), estudou, por meio de Regressão Linear Múltipla, o relacionamento entre desempenho e mudança estratégica, moderado pela extensão com que os orçamentos são usados interativamente. As principais limitações relatadas pelos autores foram que a amostra foi constituída somente de 63 hospitais públicos na Austrália e o fato de o respondente ocupar o cargo de maior nível hierárquico. A conclusão do estudo é coerente com a fundamentação de Simons de que a alta direção seleciona diferentes controles para utilizar interativamente, dependendo da natureza das incertezas estratégicas (ABERNETHY; BROWNELL, 1999, p. 200). Como ponto forte, destaca-se a contribuição de corroborar a teoria de Simons (1995), ao mostrar que um determinado artefato pode ser utilizado tanto de forma diagnóstica como de forma interativa, além de validar a teoria do Uso Interativo pela alta direção.

4) MARGINSON, D. E. W. *Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization*. **Strategic Management Journal**, 23, p. 10-19, 11/2002.

Marginson (2002) fez um estudo de caso longitudinal em uma empresa britânica de telecomunicações caracterizada por inovações e pela criatividade dos gerentes de nível médio. Essa empresa estava passando por um programa de mudanças estratégicas com a implementação de *Balanced Scorecard*. O estudo confirmou que: i) a alta direção usa o sistema de crenças e valores para incentivar a mudança estratégica; ii) os controles podem ser usados pelos gestores de todos os níveis hierárquicos para assegurar a implementação da estratégia; iii) uma parcela dos indicadores críticos de desempenho podem ser usados para assegurar um padrão mínimo de desempenho em áreas importantes do processo estratégico. (MARGINSON, 2002). O ponto forte desse trabalho repousa no fato de validar o papel do Sistema de Crenças como forma de orientação organizacional.

5) BISBE, J.; OTLEY, D. *The effects of the interactive use of management control systems on product innovation*. **Accounting, Organizations and Society**, 29, p. 709-737, 2004.

Bisbe e Otley (2004) estudaram os efeitos do Uso Interativo do SCG na Inovação de produtos (variável moderadora) e no Desempenho (medido por auto-avaliação) em 40 indústrias espanholas de médio porte (os respondentes foram os presidentes). Foram testados os argumentos de Simons no tocante às afirmações de que o Uso Interativo estimula a experimentação, a busca de oportunidades e o surgimento de novas iniciativas. (BISBE; OTLEY, 2004).

A hipótese de que o maior Uso Interativo do SCG pela alta direção implica em maior Inovação de produtos não foi validada, a hipótese foi confirmada somente em empresas com baixa taxa de inovação. Também não foi validada a hipótese de que existe um relacionamento indireto positivo entre o Uso Interativo e o Desempenho, por meio da Inovação de produto.

Bisbe e Otley (2004) colocam que, embora tenham encontrado limitações nos resultados do estudo, eles evidenciaram a relevância do Uso Interativo do SCG em influenciar a Inovação de produto e o Desempenho. A mais significativa contribuição foi discriminar os efeitos diretos, indiretos e moderadores do Uso Interativo e a identificação de conseqüências do

Aprendizado derivado do Uso Interativo em empresas com baixa e alta taxa de inovação de produtos (BISBE; OTLEY, 2004). Como ponto forte, a contribuição de que o construto *Levers of Control* tem maior ou menor aderência dada as características contingenciais de cada empresa.

6) BRUINING, H. *et al.* *Management control systems and strategy change in buyouts.* **Management Accounting Research**, 15, p. 155-177, 2004.

Bruining *et al.* (2004) examinaram por meio de dois estudos de casos em empresas adquiridas pela gerência (*Management Buy-Outs* MBO), porém situadas em dois diferentes contextos de estratégia: uma empresa recém privatizada com foco em inovação e outra com escopo mais restrito para inovação. O trabalho examinou o sistema de controle gerencial antes e durante a alienação do controle societário.

As principais conclusões referem-se à validação da Teoria da Contingência como explicação das variações do SCG, não só no aspecto do desenho, mas também no processo, com ênfase na forma como as crenças são comunicadas e no processo participativo adotado na elaboração dos orçamentos. Os autores concluem que a aquisição das empresas pelos gestores é uma oportunidade para mudança no Sistema de Crenças, no Uso Interativo do SCG e nas mudanças estratégicas e ressaltam que a interação entre investidor e agentes externos gerou idéias valiosas que ajudaram a desenvolver vantagem competitiva em ambientes de mudanças no mercado.

Outra afirmação é que o Uso Interativo do controle possibilitou obter informação mais detalhada, entretanto foi necessário recrutar pessoal com a capacidade de obter e usar essas informações (BRUINING *et al.*, 2004).

7) TUOMELA, T-S. *The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system.* **Management Accounting Research**, 16, p. 293-320, 2005.

Tuomela (2005) realizou um estudo de caso longitudinal (período de quatro anos) sobre a implementação de um novo sistema de mensuração de desempenho em uma subsidiária de

uma grande empresa finlandesa. O estudo concluiu que o construto *Levers of Control* tem implicações em todos os sistemas de controle e que o Uso Interativo tem maiores desafios na implementação, porém com maiores benefícios, quando comparado com o Uso Diagnóstico. Por outro lado, o Uso Interativo consumiu mais tempo dos gerentes envolvidos em um maior número de reuniões, as quais tiveram a duração prolongada (TUOMELA, 2005), confirmando a teoria da atenção limitada dos executivos e que o Uso Interativo é fundamentado nos debates.

8) COLLIER, P. M. *Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting*. **Management Accounting Research**, 16, p. 321-339, 2005.

Collier (2005) fez um estudo de caso único, longitudinal, em uma pequena empresa australiana, porém, com atuação internacional. O foco do estudo de Collier (2005) foi estudar a contribuição do *framework* de Ferreira e Otley (2006) o qual incorpora partes do *framework* de Simons (1995), mas com destaque para a influência do empreendedor na construção e utilização desse sistema de controle gerencial. O estudo mostrou que o sistema de controle gerencial não era fundamentado nas informações contábeis (sequer a empresa tinha um contador em seus quadros profissionais), mas era calcado em uma planilha que continha informações monetárias como fluxo de caixa, capacidade de endividamento e informações não monetárias como participação de mercado. O controle gerencial era exercido pelo fundador da empresa de forma interativa por meio de reuniões informais com os gerentes em eventos extra-horário de trabalho. Collier (2005) conclui que o modelo proposto por Ferreira e Otley é importante, pois considera a dimensão Uso e Desenho, porém necessitaria ser ampliado para incorporar o Sistema de Crenças e o Sistema de Restrições proposto por Simons.

9) FERREIRA, A.; OTLEY, D. *Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems*. SSRN. 2006.

Ferreira e Otley (2006) estudaram os relacionamentos entre as dimensões desenho e uso do SCG nas 1.000 maiores empresas portuguesas não-financeiras (122 respondentes). A dimensão desenho foi baseada principalmente no trabalho de Chenhall e Morris (1986) e a dimensão uso foi baseada no trabalho de Simons (1995). O estudo teve como variável dependente o Uso Disfuncional e, como variáveis independentes, o Desenho e os Usos

Interativo e Diagnóstico. O estudo indicou que Uso Diagnóstico do SCG tem maior impacto no uso disfuncional do que o Uso Interativo: a justificativa é que o Uso Interativo tende a ser mais positivo e inspirador do que o Uso Diagnóstico, que tende a ser mais negativo e repressor. Os autores, também, afirmam que a discussão, face a face com os gerentes, pode reduzir a constituição de reservas orçamentárias. Outro achado importante é que a forma de remuneração variável não explica o comportamento disfuncional, contrariando a literatura. Também se identificou que o Uso Diagnóstico está associado com o uso de técnicas tradicionais explicado pela pequena presença de técnicas contemporâneas nas empresas pesquisadas.

10) FROW, N.; MARGINSON, D.; OGDEN, S. *Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises*. **Management Accounting Research**, 16, p. 269-292, 2006.

Frow *et al.* (2006) estudaram uma empresa multinacional do setor de tecnologia com foco no trabalho de Roberts de 1991 sobre *accountability* e discutiram as formas de controle social na organização, principalmente quanto à questão da sua formalização e aceitação pelo SCG e, além disso, de como esses controles sociais são importantes para trabalhar com a *accountability* nos níveis hierárquicos. Restringindo-se ao foco da teoria de Simons, os achados mostram que os gerentes preferem resolver os problemas por meio de contato pessoal por entenderem ser mais eficiente e que as formas de controle social são reforçadas pelos procedimentos formais de controle, facilitando a cooperação informal entre os gerentes. Essa conclusão é coerente com a afirmação de Widener (2007) e Henri (2006) de que o Uso Interativo e Uso Diagnóstico são complementares.

11) NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. *How top management teams use management accounting systems to implement strategy*. **Journal of Management Accounting Research**, 18, p. 21-53, 2006.

Naranjo-Gil e Hartmann (2006) testaram os relacionamentos entre o profissionalismo da alta direção e o Uso Diagnóstico e Interativo do SCG, com presença de medidas de desempenho financeiras x não-financeiras e, também, o relacionamento entre essas variáveis e dois tipos de

estratégia (liderança em custo e flexibilidade). A hipótese estudada foi que quanto maior o nível de profissionalismo, maior o Uso Interativo e quanto maior o uso de medidas não financeiras, maior a ênfase na estratégia de flexibilidade.

Os resultados do estudo, usando a Modelagem de Equação Estrutural por meio da estimação *Partial Least Squares* PLS, mostraram que: (i) o Uso Diagnóstico não está relacionado positivamente com estratégia de baixo custo, o que enseja que a ativação desse tipo de orientação estratégica possa ser feita por diferentes usos do SCG; (ii) os resultados validam a afirmação de Simons de que um estilo interativo promove Inovação; (iii) o estudo, também, mostrou que diferentes usos do SCG provocam diferentes efeitos na estratégia.

Os autores desenvolveram um segundo modelo de relacionamento entre as variáveis e concluíram que, pelo fato de existir um hiato entre os dois modelos, pode ser um indicativo de que os construtos não foram mensurados adequadamente.

12) NARANJO-GIL, D., HARTMANN, F. *Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, Issues 7-8, 10-11/2007.

Naranjo-Gil e Hartmann (2007) estudaram os relacionamentos entre o Uso Interativo e o Uso Diagnóstico do SCG como moderadores da relação entre a heterogeneidade da alta direção e o comportamento estratégico da organização. O estudo foi feito com a alta direção de 103 hospitais públicos da Espanha e contou com respondentes válidos no total de 383.

Os principais achados do estudo, restringindo-se ao construto de Simons, foram: (i) a heterogeneidade da alta direção é positivamente relacionada com o Uso Interativo do SCG; (ii) o Uso Interativo do SCG não está positivamente relacionado com hospitais que estão se movendo para uma posição *defender*, mas é positivamente relacionado com aqueles que estão buscando uma posição *prospector*; (iii) existe um relacionamento entre o escopo do SCG e o Uso Interativo do SCG. *Prospector e defender* são tipologias estratégicas utilizadas em diversos estudos da estratégia, *Prospector* está em ambiente estável e sob uma estrutura centralizada, enquanto *defender* está em ambiente instável e busca a inovação dentro de uma estrutura organizacional flexível. (SIMONS, 1987).

13) HENRI, J. F. *Management control systems and strategy: a resource-based perspective. Accounting, Organizations and Society*, 31, p. 529-558, 2006.

O trabalho de Henri (2006) estudou partes do construto de Simons, com foco no Uso Interativo, Uso Diagnóstico e Tensão Dinâmica. A inovação do trabalho foi relacionar esses construtos com a Estratégia, especificamente a Teoria de Recursos (VBR), e, como variável dependente, o Desempenho medido por auto-avaliação consoante os trabalhos de Govindarajan (1984) e Bisbe e Otlely (2004). No modelo de Henri, a variável Desempenho é indiretamente afetada pelas Competências.

Henri realizou um *survey* com 383 respondentes da alta direção de empresas canadenses (unidades de negócio ou empresas independentes) e utilizou Modelagem de Equação Estrutural com o método de estimação LISREL. O Quadro 5 mostra as hipóteses testadas e os resultados.

Quadro 5 - Hipóteses e resultados do estudo de Henri (2006)

Hipóteses	Resultados
H1: Uso Diagnóstico tende a influenciar negativamente as capacidades.	Validada.
H2: Uso Interativo tende a influenciar positivamente as capacidades.	Validada.
H3: a Tensão Dinâmica (resultado do uso balanceado de forma diagnóstica e interativa) tende a influenciar positivamente as competências.	Não foi validada, somente em empresas com alto grau de Incertezas Estratégicas há efeito sobre Aprendizagem Organizacional e Empreendedorismo.
H4a: o Uso Diagnóstico e Interativo tem um efeito indireto no desempenho organizacional por meio de suas contribuições para as competências.	Não foi validada.
H4b: a Tensão Dinâmica, resultado do uso balanceado de forma diagnóstica e interativa tem efeitos indiretos sobre o desempenho por meio de suas contribuições para as competências.	Não foi validada.

Fonte: Elaborado com base em Henri (2006)

Henri (2006) defende a complementaridade do Uso Diagnóstico com o Uso Interativo, pois os resultados do seu trabalho mostraram que o Uso Diagnóstico exerce pressão negativa sobre as competências (Orientação para o Mercado, Empreendedorismo, Inovação e Aprendizado Organizacional), enquanto o Uso Interativo favorece as competências organizacionais.

Quanto às hipóteses 4a e 4b, Henri (2006, p. 547) conclui que

os relacionamentos entre Uso Diagnóstico e Interativo do SCG, bem como a Tensão Dinâmica e desempenho aparentam ser indiretos, apesar da correlação positiva e significativa entre desempenho e cada uma das quatro competências, nenhum relacionamento significativo entre competências e desempenho pôde ser estabelecido pelo modelo de Equações Estruturais. Isso pode ter sido causado pelo escopo restrito da variável desempenho, limitado apenas à dimensão financeira. Competências influenciam outras dimensões de desempenho, como desenvolvimento de mercado, satisfação de clientes, desenvolvimento de novos produtos e participação de mercado, os quais não foram coletados nesta pesquisa.

Henri (2006, p. 547-8) argumenta que a Tensão Dinâmica, operacionalizada como o balanceamento entre os dois usos do SCG, pode alinhar a empresa na busca por Inovação concomitantemente com atingimento de metas e isso pode configurar o SCG como um recurso valioso, distintivo e imperfeitamente imitável, dentro da ótica VBR. Empresas que têm a competência de utilizar o SCG, balanceando o Uso Diagnóstico com o Uso Interativo, gerenciando, portanto, a Tensão Dinâmica, podem ativar uma busca de desempenho no curto e longo prazos.

Como recomendações para futuras pesquisas, Henri (2006) sugere que: (i) o Uso Interativo e o Diagnóstico sejam mantidos; (ii) a variável Tensão Dinâmica seja operacionalizada como um construto calcado na teoria; (iii) os efeitos das variáveis Incertezas Ambientais e cultura organizacional sejam incluídas como variáveis moderadoras; (iv) estudos qualitativos sejam desenvolvidos; (v) a variável desempenho contenha indicadores não monetários; (vi) modelos não lineares sejam utilizados para mensurar os relacionamentos.

14) WIDENER, S. K. *An empirical analysis of the levers of control framework*. **Accounting, Organizations and Society**, 32, p. 757-788, 2007.

Este trabalho é o estudo que mais abrangeu os sistemas do modelo *Levers of Control*. Widener (2007) testou os relacionamentos entre dois elementos estratégicos, incerteza estratégica e risco estratégico, os quatro componentes do Sistema de Controle (Sistema de Crenças, Sistema de Restrições, Sistemas Diagnósticos de Controle e Sistemas Interativos de Controle), custo e benefícios do uso, atenção da alta direção (classificada como custo de utilização), aprendizado (classificado como benefício) e desempenho. O *survey* realizado por Widener abrangeu 122 Diretores financeiros de empresas norte-americanas com receitas

anuais médias de 282 milhões de dólares e também utilizou a modelagem de equação estrutural. O Quadro 6 resume as principais hipóteses do estudo.

Quadro 6 - Hipóteses selecionadas e resultados de Widener (2007)

Hipóteses selecionadas	Resultados
H1e: ênfase no uso de medidas de <i>performance</i> no sistema interativo de controle é positivamente associada com ênfase no uso de medidas de <i>performance</i> no sistema diagnóstico de controle.	Validada, desde que o Uso Interativo ajude a explicar o Uso Diagnóstico das medidas de desempenho. Os dois sistemas são interdependentes e complementares.
H3c: ênfase no uso de medidas de <i>performance</i> no sistema diagnóstico é positivamente associada com orientação organizacional para o aprendizado.	Validada.
H3d: ênfase no uso de medidas de <i>performance</i> no sistema interativo de controle é positivamente associada com orientação organizacional para o aprendizado.	Não validada. Estudo mostra que o sistema interativo de controle influencia aprendizado organizacional por meio da estrutura formal do sistema diagnóstico de controle.
H5a: orientação para aprendizado é positivamente associada com desempenho.	Validada.

Fonte: Elaborado com base em Widener (2007)

Widener (2007) identificou que orientação para Aprendizagem Organizacional e atenção gerencial estão associadas com desempenho (medido em dois modelos, por auto-avaliação e também por ROA), o que é coerente com a teoria estudada de que aprendizagem influencia o desempenho. Outra contribuição de Widener (2007, p. 783) é que o Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial não está positivamente associado de forma direta com Aprendizagem Organizacional, a constatação é que O Uso Interativo se relaciona positivamente com a Aprendizagem Organizacional por meio do Uso Diagnóstico. Muitos dos controles abrangidos pelo modelo *Levers of Control* são interdependentes e complementares e o Sistema Interativo é interdependente com os Sistemas Diagnósticos e Sistemas de Crenças (WIDENER, 2007, p. 782). Esses achados são consistentes com os de Henri (2006) e Chenhall e Morris (1995) pois o Sistema Diagnóstico fornece a estrutura necessária para os Sistemas Interativos serem efetivos.

Sobre as incertezas estratégicas, Widener (2007, p. 782) coloca que "[...] estratégia não somente direciona a importância dos controles, mas também o papel dos controles [...], sendo que as Incertezas Estratégicas como incerteza competitiva e incerteza operacional estão associados com a importância dos sistemas de controle."

Como conclusão final Widener (2007, p. 783) afirma que

[...] este estudo mostra que a ênfase nos sistemas de controle influenciam o desempenho quando esta afeta o aprendizado e a atenção gerencial. Testes de sensibilidade demonstram que a relação direta entre sistema de controle e desempenho é fraca: entretanto, os efeitos tornam-se aparentes quando as variáveis aprendizado e atenção gerencial são incluídas no modelo. Isso é consistente com Luft e Shields (2003) que afirmam que se o relacionamento entre duas variáveis é fraco, então incluindo variável interveniente ou mediadora, pode auxiliar os pesquisadores a detectar o efeito.

15) KOBER, R. *et al.* *The interrelationship between management control mechanisms and strategy*. **Management Accounting Research**, 18, p. 425-452, 2007.

Kober *et al.* (2007) testaram a relação entre o SCG e a estratégia em um centro de pesquisas médicas australiano, em um estudo de caso único, longitudinal, que envolveu revisão de documentos, entrevistas e questionários.

A principal conclusão do estudo foi que o Uso Interativo do SCG contribui para facilitar uma mudança na estratégia e quando a mudança na estratégia ocorre, o mecanismo do SCG, também, muda para se adequar à mudança na estratégia (KOBER *et al.* 2007). Observou-se, ainda, um aumento do uso do SCG no monitoramento de resultados e controle de custos de maneira interativa e que isso facilitou a mudança na estratégia.

A realização de reuniões entre as áreas de negócios e as áreas operacionais promoveram a troca de informações e discussão entre os níveis hierárquicos, sobretudo quando os gerentes de níveis hierárquicos inferiores interagiram com os superiores na preparação de orçamentos e no monitoramento das variações orçamentárias.

Como contribuição importante a de que foi suportada a teoria de que novas estratégias podem surgir por meio do Uso Interativo.

Dessa revisão, identifica-se que, de forma geral, grande parte do modelo teórico de Simons foi validada, embora existam estudos com resultados divergentes, sendo os trabalhos de Henri (2006) e Widener (2007) os mais inspiradores à luz dos objetivos do presente trabalho. Um resumo das características dos dois principais estudos que produziram resultados divergentes pode ser visto no Quadro 7.

Quadro 7 - Resumo das características dos estudos de Henri e Widener

característica	Henri (2006)	Widener (2007)
País	Canadá	Estados Unidos
Respondentes	Executivos de empresas e unidades de negócio	Diretores financeiros
Qt. de respondentes	383	122
Construtos do Levers of Control	Uso Diagnóstico, Uso Interativo e Tensões Dinâmicas	Uso Diagnóstico, Uso Interativo
Competências analisadas	Aprendizagem Organizacional, Orientação para Mercado, Inovação e Empreendedorismo	Aprendizagem Organizacional
Desempenho	Auto-avaliação	Auto-avaliação e ROA
Resultados divergentes	Uso Diagnóstico se relaciona negativamente com competências Competências não tem relacionamento com desempenho	Uso Diagnóstico tem relacionamento positivo com competência Aprendizagem Organizacional Aprendizagem tem relacionamento positivo com desempenho
Resultados convergentes	Uso Interativo e Diagnóstico são complementares	Uso Interativo e Diagnóstico são complementares

3 ESTRATÉGIA

O principal objeto de estudo da Estratégia é identificar como as empresas adquirem e mantêm vantagens competitivas (TEECE *et al.* 1997). Enquanto campo do conhecimento, diversos pesquisadores procuraram definir uma Teoria ou o conceito de Escola como apresentado por Mintzberg e Lampel (1999), que melhor explicasse o desempenho econômico das organizações. Nessa busca, as pesquisas em Estratégia têm identificado que existem duas Escolas ou Teorias principais (VASCONCELOS; CYRINO, 2000) que podem explicar a obtenção de vantagem competitiva sustentável: a Escola do Posicionamento, cuja idéia principal é que a empresa deve escolher uma posição dentro da cadeia de valor que melhor lhe interesse, fundamentada nas idéias de Porter (1989); e a Escola VBR Visão Baseada em Recursos, que assevera que a fonte de vantagem competitiva sustentável se encontra, primariamente, nos recursos e competências da empresa e, apenas secundariamente, na estrutura das indústrias (VASCONCELOS; BRITO, 2004), fundamentada nas idéias de Barney (1991), em que um recurso deve ser valioso, raro, inimitável e organizável (VRIO).

3.1 Competências organizacionais na VBR

Recursos podem ser divididos em físicos, humanos e organizacionais, portanto, tangíveis ou intangíveis, mas que têm como característica serem controlados pela organização, aos quais se tem acesso em base semi-permanente. (HELFAT, 2003). Os recursos, também, são definidos como os ativos possuídos pela empresa (GRANT, 2008, p. 130), tais como os equipamentos utilizados no processo de produção e os intangíveis como o conhecimento dos empregados e as patentes (HITT *et al.*, 2007).

Uma organização pode possuir os recursos tangíveis ou intangíveis, mas pode não possuir as competências ou capacidades para utilizá-los e, assim, obter o resultado desejado (HELFAT, 2003). As capacidades são definidas como as habilidades para desempenhar uma tarefa ou uma atividade de maneira integrada (HITT *et al.*, 2007) e podem estar associadas a outros tipos de recursos, dentre eles os sistemas de informações. (RUAS, 2005). Há também o termo

competências, as quais têm sido definidas como a ação que mobiliza as capacidades e os recursos (RUAS, 2005), dando a entender que capacidades e recursos antecedem às competências. Embora se reconheçam as diferenças conceituais, entende-se que as distinções são puramente semânticas (PRAHALAD; HAMEL, *apud* GRANT 2008, p. 135), dessa forma, neste trabalho, adota-se o termo Competências Organizacionais.

Quanto à importância das competências para a obtenção de desempenho, Winter (2003) afirma que as competências utilizadas para a execução de atividades são importantes para a sobrevivência e crescimento da empresa e dispor das competências organizacionais é essencial para obter desempenho superior. (GRANT, 2008).

Como as competências podem se tornar obsoletas em um ambiente de constantes mudanças e altamente complexo, faz-se necessário que existam habilidades em desenvolver novas vantagens competitivas. Essas habilidades denominadas *Dynamic Capabilities*, são, fundamentalmente, gerenciais e ocorrem à medida que a organização reconfigura e rearranja os recursos existentes para desenvolver novas competências e, assim, fazer frente às ações concorrenciais (TEECE *et al.*, 1997). São importantes atividades coletivas institucionalizadas na rotina organizacional e por meio das quais a organização, sistematicamente, gera e modifica suas práticas organizacionais em busca de maior efetividade (ZOOLO; WINTER, 2002). Exemplos de Competências Dinâmicas são as ferramentas para reconfigurações de recursos, como o processo de decisão estratégica e as decisões de alocações de recursos, (EISENHARDT; MARTIN, 2000), e também a habilidade de reconfigurar recursos e atividades nos processos de fusão e aquisição (ZOOLO; WINTER, 2002).

Portanto, dessas definições e exemplificações de Competências Dinâmicas, pode-se inferir que, para que elas se materializem, os gestores utilizam-se das informações providas pelo SCG para tomada de decisão. O processo de controle gerencial é uma rotina organizacional institucionalizada nas organizações (SCAPENS, 1994) e tem uma papel fundamental no processo decisório. Concorda-se com Barney (2007, p. 148-149) para quem

[...] numerosos componentes organizacionais de uma empresa são relevantes para a questão da organização, incluindo a estrutura formal de comando, sistema de controle gerencial explícito e políticas de remuneração. Estes componentes são, freqüentemente, chamados de capacidades e recursos complementares, porque eles, isoladamente, têm habilidade limitada para gerar vantagem competitiva. Entretanto, em combinação com outros recursos e capacidades, podem habilitar a empresa a utilizar todo seu potencial para obter vantagem competitiva.

Competências são a base para VBR e optou-se em estudar, consoante Henri (2006), quatro competências: Aprendizagem Organizacional, Inovação, Empreendedorismo e Orientação para o Mercado.

3.1.1 Aprendizagem Organizacional

Em uma definição abrangente, Aprendizagem Organizacional é:

[...] um processo contínuo de apropriação e geração de novos conhecimentos nos níveis individual, grupal e organizacional, envolvendo todas as formas de aprendizagem – formais e informais – no contexto organizacional, alicerçado em uma dinâmica de reflexão e ação sobre as situações-problema e voltado para o desenvolvimento de competências gerenciais (ANTONELLO, 2005, p. 27).

Dessa definição, entende-se que a Aprendizagem Organizacional, apesar de ser uma competência, tem um papel também no desenvolvimento de outras competências gerenciais, sendo uma variável estratégica crítica para a competitividade de uma organização. (ZOOLO; WINTER, 2002; LEITE; PORSE, 2005). Conquanto se reconheça que a aprendizagem ocorra no nível pessoal, com mudanças ou não no comportamento do indivíduo (FLEURY; OLIVEIRA JR., 2002), o foco dessa revisão encontra-se no aprendizado organizacional, pois, conforme Fleury e Fleury (2000, p. 41),

[...] as organizações podem não ter cérebros, mas têm sistemas cognitivos e memórias e desenvolvem rotinas, procedimentos relativamente padronizados para lidar com os problemas internos e externos. Essas rotinas vão sendo incorporadas, de forma explícita ou inconsciente, na memória organizacional.

Portanto, embora o conhecimento tenha origem na mente de cada indivíduo, nas organizações ele se encontra em rotinas, processos, práticas e normas organizacionais (VASCONCELOS, 2007) e é pelo compartilhamento de informações entre os membros que o conhecimento se institucionaliza por meio de diversos artefatos (FLEURY; FLEURY, 2000). O aprendizado, portanto, manifesta-se, organizacionalmente, por meio do processo decisório, assim, as organizações devem ser vistas como sistemas interativos de tomada de decisões. (VASCONCELOS, 2007).

Mas, para facilitar o processo de aprendizagem, é necessário que ele seja construído com base nas estruturas organizacionais e elas possam facilitar ou inibir o Aprendizado Organizacional como os sistemas de informações, as normas, procedimentos e rotinas organizacionais (ARGYRIS; SCHÖN, 1996)

Argyris e Schön são referenciados como autores que geraram as mais importantes contribuições sobre Aprendizagem Organizacional (ANTONELLO, 2005; FLEURY; OLIVEIRA JR., 2002; VASCONCELOS; MASCARENHAS, 2006), pois introduziram os conceitos de Aprendizagem de Circuito Simples e Aprendizagem de Circuito Duplo.

Aprendizado de circuito simples é o aprendizado instrumental que modifica a estratégia de ação ou as premissas acerca das estratégias, de maneira que os valores da teoria em ação não são modificados, já o aprendizado de circuito duplo ou *double-loop learning* [...] é o aprendizado que resulta em uma mudança dos valores da teoria em uso [...]. (ARGYRIS; SCHÖN, 1996, p.20).

Argyris (1992, p. 112), também, discute a aplicação dos conceitos desenvolvidos à realidade organizacional, ao afirmar que “Circuitos simples de aprendizagem resolvem os problemas visíveis, porém, não resolvem o problema mais básico do porquê desses problemas existirem”. Já a aprendizagem de circuito duplo implica em alterar os valores fundamentais que governam as ações, o que o autor chamou de aprender uma nova teoria aplicada (ARGYRIS, 1992). Na mesma linha, sobre os efeitos da Aprendizagem Organizacional, Antonello (2005, p. 18) advoga que a

Aprendizagem Organizacional ocorre na medida em que os integrantes da organização vivenciam uma situação problemática e a investigam usando um olhar organizacional, conseguindo identificar as lacunas entre o esperado e os resultados de suas ações presentes. A partir disso, respondem a este fato como um processo de pensamento e ações que os levam a modificar seus modelos mentais em relação à compreensão dos fenômenos organizacionais e reestruturar suas atividades de forma a alcançar os resultados previamente esperados.

O SCG tem o papel indutor do processo de Aprendizagem Organizacional por meio do seu uso, uma vez que diversas decisões são tomadas utilizando-se as informações geradas pelo SCG. Essas decisões podem ser classificadas segundo a tipologia proposta por Argyris e Schön (1996), pois decisões decorrentes de aprendizado de circuito simples podem ser representadas por correções de pequenos desvios, por exemplo, em relação aos gastos orçados *versus* os gastos realizados, pequenas alterações na composição dos insumos utilizados em um produto, alterações ou aperfeiçoamento na forma de atuação da organização. Já as decisões decorrentes do aprendizado de circuito duplo podem ser representadas por grandes

alterações na forma de atuação da organização, como, por exemplo, mudança de *mix* de produtos/serviços por conta de modificações na forma de mensuração de resultados, mudança profundas nos processos operacionais ocasionadas por alteração na forma de mensuração dos custos desses processos. Outro exemplo pode ser a detecção da necessidade de mudanças nos processos identificadas pela comparação dos resultados realizados *versus* os resultados orçados, como, por exemplo, na forma de atuação concorrencial, ou mesmo a necessidade de mudanças ou introdução de novos produtos/serviços. Ambos os tipos de aprendizados são importantes para a melhoria do desempenho organizacional e podem ser estimulados pelo uso do SCG.

Argyris e Schön (1996, p. 287) sugeriram estudos para identificar as decisões de circuito duplo de aprendizagem em organizações que passaram por inovações gerenciais, como ABC (custeio por atividades), gestão da qualidade total e reengenharia, com foco em identificar se essas técnicas acarretaram a melhoria do aprendizado de circuito duplo. Pelos exemplos e casos relatados nos livros textos de Contabilidade Gerencial, é esperado que o uso do ABC tenha provocado decisões de circuito duplo, já que mudam as premissas de custeio até então em voga, muito embora não seja o artefato em si, mas a forma de utilização do artefato.

Para estimular o aprendizado organizacional, também, é necessário que sejam investidos recursos em treinamento formal. Na perspectiva contábil, esses gastos são contabilizados como despesa afetando, negativamente, o resultado do período, muito embora seja esperado que os benefícios desses gastos possam contribuir com resultados econômicos futuros, sendo a base para a vantagem competitiva (EBOLI, 2002).

Desta revisão pode-se identificar que Aprendizagem Organizacional é a competência que deve ser mais influenciada pelo uso do SCG e a empresa que busca uma orientação para aprender deve estimular o Uso Diagnóstico e Interativo do SCG.

3.1.2 Orientação para mercado

Orientação para Mercado ou *Market-Orientation* é o processo organizacional caracterizado pela busca de informações sobre o mercado (clientes e concorrentes), identificação das necessidades atuais e futuras dos clientes e disseminação dessas informações entre os departamentos organizacionais com o objetivo de formular ações concorrenciais. (KOHLI;

JAWORSKI, 1990). Esse construto sugere que a organização use todas as informações sobre o mercado, incluindo tendências e movimentos de clientes e concorrentes, com o principal objetivo de criação de valor superior para os clientes (SLATER; NARVER, 1995). A justificativa é que os clientes são uma fonte inspiradora de informações, pois, num ambiente concorrencial, os produtos e serviços são vendidos se as suas necessidades estiverem sendo satisfeitas. (SUNDBO, 2001). O compartilhamento interdepartamental das informações sobre o mercado é um importante instrumento para aprendizagem e acredita-se que as organizações, sob ambiente de incertezas, confiam mais nesse compartilhamento do que organizações em ambientes mais previsíveis. (LEVITT; MARCH, 1998).

A Orientação para Mercado pode ser uma adicional e distintiva forma de vantagem competitiva sustentável (KOHLI; JAWORSKI, 1990, p. 17), ainda que se afirme que o relacionamento desse construto com o desempenho seja objeto de vários estudos empíricos com resultados diversos e não conclusivos (CLARK, 2002). A Orientação para Mercado provê fortes fundamentos para aprender sobre clientes e competidores, mas sozinha ela não é suficiente para a criação de uma organização de aprendizagem, sendo necessária uma estrutura que favoreça o processo de aprendizado e estimule ações empreendedoras (SLATER; NARVER, 1995), portanto, recomenda-se que essa competência seja estudada em conjunto com a competência Aprendizagem Organizacional. (PERIN, 2001; SLATER; NARVER, 1995).

A Contabilidade Gerencial pode contribuir para favorecer a Orientação para Mercado ao disponibilizar informações por meio de relatórios gerenciais que identifiquem os resultados econômicos (margem de contribuição, lucro bruto, resultados identificados, entre outros) gerados por diferentes dimensões (produtos, clientes, categoria de clientes, regiões geográficas, segmentos econômicos etc.). Já com a elaboração do Orçamento, com maior ou menor detalhamento, a organização pode comparar resultados realizados de Vendas e Lucros por essas dimensões, propiciando motivações que favoreçam essa postura de Orientação para Mercado, pois os gerentes podem identificar produtos ou regiões que não estão obtendo desempenho adequado ou acima do previsto.

3.1.3 Inovação

Inovação é o processo de renovação de produtos e serviços e abrange, também, os processos operacionais para produzir, vender e entregar esses produtos e serviços. Mas, igualmente, abrange a renovação de processos organizacionais, como novas formas de desenho organizacional ou de gerenciamento. (SUNDBO, 2001). Numa perspectiva institucional, Inovação é o processo de desenvolvimento e implementação de novas idéias pelas pessoas que, ao longo do tempo, se envolvem umas com as outras. (VAN DE VEN; ENGLEMAN, 2004).

O estudo da Inovação é importante já que as empresas com maior capacidade de Inovação podem ser mais bem sucedidas no desenvolvimento de novas competências para gerar vantagem competitiva e, assim, obter desempenho superior (HURLEY; HULT, 1998), ou seja, se a inovação é feita com sucesso, ela contribui para geração de vantagem competitiva. (GRANT, 2008).

De acordo com a teoria schumpeteriana a Inovação pode ter causas exógenas como: mudanças tecnológicas, mudanças políticas e regulatórias e mudanças demográficas e sociais (SHANE, 2003), mas também são reconhecidas as motivações endógenas, provocadas pela estrutura organizacional. Alguns fatores organizacionais facilitam o desenvolvimento de idéias inovadoras, dentre eles a adoção de estratégias de alto risco (HAGE, 2005), os conflitos, críticas e debates (GRANT, 2008) surgidos por meio da comunicação entre os membros organizacionais (HAGE, 2005), bem como a adoção da Inovação como um valor organizacional permanente. (HAGE, 2005).

Outra discussão é se a Inovação deve ser estudada em conjunto com outras competências. Hurley e Hult (1998) desenvolveram um trabalho empírico em que incluíram o construto Inovação com Orientação para Mercado e separando, conceitualmente, Inovação e Capacidade de Inovação. Os autores afirmam que Inovação é um aspecto da cultura organizacional e está relacionado com a abertura dos membros organizacionais às novas idéias, portanto orientada para Inovação, enquanto a capacidade de inovar é a implementação das inovações. (HURLEY; HULT, 1998). Uma diferenciação de organização inovadora e organização operacional pode ser vista no Quadro 8.

Quadro 8 - Comparação entre Organização Operacional e Organização Inovadora

	Organização operacional	Organização inovadora
Estrutura	Burocrática. Especialização e divisão do trabalho. Controle hierárquico. Restrições organizacionais definidas.	Organização horizontal sem controle hierárquico. Tarefas orientadas para equipes de projetos. Limites organizacionais não tão claros.
Processos	Ênfase na eliminação de variação (por exemplo, <i>six-sigma</i>) Controle imposto de cima para baixo. Controles financeiros rígidos.	Ênfase em estimular variações. Controles flexíveis para fomentar a geração de idéias. Controle financeiro e planejamento estratégico flexíveis.

Fonte: Grant (2008, p. 313)

O SCG auxilia no processo de Inovação por meio da geração de informações monetárias e não-monetárias sobre produtos e serviços, categorias de clientes, mercados. Há também a questão comportamental que o modelo de mensuração utilizado pela organização pode influenciar no processo de Inovação. Quando os gastos com pesquisa e desenvolvimento são assumidos como um gasto geral da organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001), isso pode estimular a Inovação, já que se fosse atribuído a alguma Unidade de Negócio poderia desestimular esse processo.

3.1.4 Empreendedorismo

Empreendedorismo é uma atividade que envolve a descoberta, avaliação e exploração de oportunidades para introduzir novos produtos ou serviços (SHANE, 2003) que sejam viáveis economicamente. (MORRIS *et al.* 2008). Também é enfatizada a criação de novos canais de distribuição e novos clientes, bem como o reconhecimento das necessidades futuras dos clientes. (SLATER; NARVER, 1995).

O foco deste estudo é o Empreendedorismo Corporativo, o qual é conceituado como o processo de criação de novos negócios dentro de uma organização que já existe, bem como o processo de renovação e inovação da organização. (VAN DE VEN; ENGLEMAN, 2004, MORRIS *et al.*, 2008). Desse conceito se entende que Empreendedorismo e Inovação andam sempre relacionados (KURATKO *et al.*, 2004), pois abrangem a geração, desenvolvimento e implementação de novas idéias ou comportamentos, seja na forma de um novo produto ou um sistema administrativo. (KURATKO *et al.*, 2004). Na mesma linha Van De Ven e Engleman (2004, p. 48) afirmam que:

Intra-empendedorismo é centralmente relacionado com inovação. Uma inovação é uma nova idéia que pode ser uma recombinação de antigas idéias, um esquema que desafia a presente ordem, uma fórmula ou um enfoque único que é percebido como novo pelos indivíduos envolvidos.

Para Kuratko *et al.* (2004), mesmo sem um completo consenso, o Empreendedorismo Corporativo está relacionado com melhoria no desempenho das empresas. Empreender envolve riscos não evitáveis, tanto para a situação financeira da empresa como para a carreira daqueles que foram responsáveis por projetos com prejuízo (MORRIS *et al.*, 2008), entretanto se admite que as falhas sejam importantes para o processo de inovação da empresa. (SITKIN, 1996).

Tal como as outras competências, o Empreendedorismo é influenciado pelas estruturas e processos organizacionais. Kuratko *et al.* (2004) citam que as pesquisas indicam que há uma série de fatores organizacionais que são antecedentes ao intra-empendedorismo, dentre eles o sistema de controle, o sistema de incentivos, a estrutura organizacional e a cultura. Para os autores, o ambiente interno favorável à inovação tende a influenciar o comportamento empreendedor dos gestores. (KURATKO *et al.*, 2004).

Especificamente sobre o Sistema de Controle e Empreendedorismo, Morris *et al.* (2008, p. 370) consideram que quanto menor a rigidez na estrutura organizacional, maior é o grau de autonomia e iniciativas; por outro lado, quando o Sistema de Controle tem foco nas Incertezas Estratégicas, há um maior favorecimento do comportamento empreendedor. Assim, sob uma perspectiva contingencial, os mecanismos orçamentários devem ser mais flexíveis para possibilitar a descoberta de novas oportunidades, o que inclui certo grau de reservas orçamentárias quando da elaboração do orçamento. Também o ambiente de controle influencia o comportamento empreendedor na medida em que quanto maior o grau de liberdade e autonomia, maior é o favorecimento de iniciativas e maior é a ênfase no autocontrole e controle social. (MORRIS *et al.*, 2008, p. 370).

Não se defende que o controle deva ser diminuído para estimular o Empreendedorismo, ao contrário, defende-se que o controle é fundamental para um Empreendedorismo sustentável e, assim, a questão principal é a natureza, os objetivos e a forma como os SCGs são utilizados. (MORRIS *et al.*, 2008). Dentro de uma visão contingencial, o controle deveria variar de acordo com o tipo de empreendedorismo: se for uma inovação incremental, essa pode ser

desenvolvida mesmo em ambientes de controles rígidos; se for uma inovação que reflita uma descontinuidade, o controle deveria privilegiar a autonomia. (MORRIS *et al.*, 2008).

Diversos instrumentos de Contabilidade Gerencial podem ser utilizados para estimular o Empreendedorismo. Um exemplo é a utilização do preço de transferência baseado em mercado para avaliar os resultados das unidades de negócio, se as unidades de negócio possuem resultados positivos, isso indicará, à primeira vista, que elas poderão se transformar em unidades autônomas e, dessa forma, explorar as oportunidades de mercado.

Por fim o controle deve ser coerente com a cultura empreendedora, a qual é caracterizada por alta tolerância a riscos, proatividade, receptividade à inovação e resistência à burocracia. (SLATER; NARVER, 1995, p. 68).

3.2 Orientações para competências

Dessa revisão, identifica-se que Empreendedorismo e Inovação são conceitos com alguns pontos próximos, porém, considerando as diferenças conceituais, Inovação foi operacionalizada com foco na Orientação para a Inovação, isto é, se a organização está aberta a novas idéias, enquanto o construto Empreendedorismo foi operacionalizado com assertivas que buscam captar atitudes na forma de ações organizacionais. Como ponto em comum na revisão da literatura é que para que as competências ou orientações sejam facilitadas, é necessário que o sistema de controle seja um elemento favorecedor dentro da estrutura organizacional.

As competências relacionadas, também, poderiam ser entendidas como orientações, uma vez que na operacionalização do questionário, as assertivas, inclusive usadas nos questionários anteriores, buscam captar as atitudes organizacionais, ou seja, se as empresas estão orientadas para aprender, inovar, empreender e para o mercado.

4 METODOLOGIA

Esse capítulo tem como objetivo explicitar e fundamentar a metodologia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho. Concorda-se com Collis e Hussey (2005, p. 61), quando estes afirmam que “Metodologia refere-se à maneira global de tratar o processo de pesquisa, da base teórica até a coleta e análise de dados.”, portanto “[...] não podem ser verdadeiras ou falsas, apenas mais ou menos úteis [...]” (SILVERMAN, 1994, p. 2, *apud* COLLIS; HUSSEY, 2005 p.61).

O trabalho pode ser classificado como empírico-teórico e descritivo, uma vez que se pretende testar, empiricamente, a teoria, que é a base para a ciência e tem como propósito explicar os fenômenos. (KERLINGER; LEE, 2000, p. 11):

Uma teoria é um conjunto de construtos inter-relacionados, definições e proposições que apresentam uma visão sistemática de um fenômeno especificando as relações entre as variáveis, com o propósito de explicar e prever o fenômeno.

4.1 Estratégia, população e amostra

Quanto à estratégia de pesquisa, foi feito um levantamento (*survey*) o qual é recomendado quando há o propósito de identificar relacionamentos estatísticos entre as variáveis estudadas (MARTINS; THEÓPHILO, 2007; COLLIS; HUSSEY, 2005).

Considerou-se que as grandes empresas brasileiras são representadas pela população das 1.000 maiores empresas brasileiras constantes na base de dados da Revista Exame - Edição Melhores e Maiores 2008, e amplamente utilizada nas pesquisas acadêmicas brasileiras (GUERRA, 2007). Como muitas empresas não informam dados em nenhum dos anos, e algumas empresas acabaram não informando dados de um ou outro ano, restaram 691 empresas que possuíam informações contábeis relativas aos três anos (2005, 2006 e 2007). Todas as empresas foram contatadas por correspondência eletrônica e os dados consolidados das 691 empresas se encontram na tabela 1.

Tabela 1 - Dados da população

SETOR	QT DE EMPRESAS	REC. LÍQUIDA EM R\$000	RSPL MÉDIO	ROA MÉDIO
Atacado	43	124.742.255	11,66%	5,35%
Auto-indústria	31	46.148.637	17,52%	7,78%
Bens de Capital	10	4.617.546	18,98%	8,13%
Bens de Consumo	58	99.824.999	12,77%	5,94%
Comunicações	8	9.734.202	25,06%	10,48%
Diversos	12	4.281.799	14,87%	8,71%
Eletr eletrônico	22	16.695.361	16,06%	7,92%
Energia	88	254.904.915	12,40%	6,80%
Farmacêutico	13	7.930.821	20,61%	11,65%
Indústria da Construção	37	27.067.376	9,08%	5,44%
Indústria Digital	15	9.150.651	7,29%	3,90%
Mineração	13	39.399.437	26,86%	15,45%
Papel e Celulose	18	19.373.627	14,03%	7,09%
Produção Agropecuária	28	24.626.855	11,58%	4,02%
Química e Petroquímica	60	84.785.875	13,98%	6,48%
Serviços	78	65.084.994	8,37%	4,04%
Siderurgia e Metalurgia	51	89.128.983	24,08%	12,67%
Telecomunicações	18	90.131.915	7,90%	4,09%
Têxteis	20	9.514.886	6,24%	3,49%
Transporte	26	30.700.693	6,11%	3,38%
Varejo	42	51.465.929	7,61%	2,88%
TOTAL DAS EMPRESAS	691	1.109.311.756	14,15%	7,36%

Quanto ao porte das empresas da população medido pelas Receitas Líquidas em milhares de reais, a média das Receitas Líquidas, em 2007, foi de R\$1.363.877, a mediana é de R\$495.404, sendo que a maior empresa tem Receitas Líquidas de R\$126.767.000, enquanto a menor tem Receitas Líquidas de R\$156.000. Portanto, desses dados, infere-se que as empresas de grande porte estão representadas por essa população e para os fins da pesquisa, uma vez que, no atual momento, ainda não há obrigatoriedade da publicação de demonstrações contábeis para grandes empresas que não sejam de capital aberto.

Os respondentes foram, em quase sua totalidade, gerentes e diretores das áreas contábil, controladoria, financeira e de relações com investidores, somente 3 são gerentes de outras áreas. Quanto à experiência, apenas cinco tinham menos de dois anos de empresa, permitindo

inferir que os respondentes estão qualificados para responder ao questionário, pois têm adequada experiência e são os profissionais que mais estão envolvidos com o Sistema de Controle Gerencial. (WIDENER, 2007).

Caso fosse utilizada a técnica de estimação com base nas covariâncias denominadas LISREL, o tamanho amostral crítico deveria ser de 200 respondentes (HAIR JR. *et al.*, 2005, p. 485), o que teria inviabilizado o uso da modelagem de equação estrutural. Optou-se por utilizar a técnica de estimação *Partial Least Square* PLS, pois, segundo Chin *et al.* (2003, p. 203), uma amostra entre 100 e 150 respondentes com quatro ou mais indicadores por construtos produz resultados com níveis de significâncias adequados.

Chin *et al.* (2003), também, citam Bentler e Chou que recomendam um mínimo de 10 casos por parâmetro estimado, no caso deste trabalho, a amostra mínima, seguindo a recomendação de Bentler e Chou, deveria ter 90 casos. Com 104 casos, entende-se que a amostra está satisfatoriamente dentro do esperado nas pesquisas em Contabilidade Gerencial, uma vez que nos estudos internacionais com o uso de equações estruturais, a maior parte dos estudos sequer atingiu 100 casos. (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004).

Das 104 empresas, trinta e quatro tinham receitas anuais de até R\$500 milhões, vinte e quatro estão na faixa de R\$500 milhões a R\$1 bilhão, trinta e quatro entre 1 e 5 bilhões de reais, dez entre 5 e 10 bilhões de reais, uma entre 10 e 100 bilhões de reais e apenas uma única empresa acima deste último patamar.

Vale destacar que muitos potenciais respondentes têm adotado a política de não responder a nenhuma pesquisa acadêmica, e também muitos não responderam em função de considerarem informações de cunho interno e não autorizadas.

Tabela 2 - Dados da amostra

SETOR	QT DE EMPRESAS	RECEITA		
		LÍQUIDA 2007 (R\$000)	RSPL MÉDIO	ROA MÉDIO
1. Atacado	5	4.495.634	17,7%	7,0%
2. Auto-indústria	4	12.259.096	12,1%	4,9%
3. Bens de Capital	4	4.292.234	17,6%	6,2%
4. Bens de Consumo	8	11.516.827	10,4%	5,6%
5. Comunicações	1	625.185	16,2%	5,0%
6. Diversos	1	300.463	9,7%	4,0%
7. Eletroeletrônico	1	385.327	24,4%	7,2%
8. Energia	26	173.348.158	16,3%	7,1%
9. Farmacêutico	1	582.842	53,5%	6,1%
10. Indústria da Construção	3	3.602.745	40,1%	6,9%
11. Indústria Digital	1	1.588.420	10,8%	5,5%
12. Mineração	2	23.742.709	19,1%	12,0%
13. Papel e Celulose	5	6.769.911	10,7%	4,7%
14. Produção Agropecuária	2	1.295.204	8,9%	5,4%
15. Química e Petroquímica	8	19.538.632	11,0%	6,7%
16. Serviços	13	9.868.555	14,9%	3,3%
17. Siderurgia e Metalurgia	9	27.292.490	24,3%	15,6%
18. Telecomunicações	1	366.842	27,5%	14,9%
19. Têxteis	4	2.098.294	17,2%	0,5%
20. Transporte	4	12.220.655	-78,7%	-1,2%
21. Varejo	1	272.042	107,0%	8,0%
Total amostra	104	316.462.265	18,6%	6,4%

4.2 Construtos e indicadores

Um construto é um fenômeno não observável, que deve ser definido conceitualmente e que, para ser observável, necessita de indicadores que revelem a presença desses fenômenos. (BISBE *et al.*, 2007; BLUNCH, 2008). O objetivo da definição do construto é garantir que

não haja ambigüidade nas pesquisas empíricas desenvolvidas por uma comunidade de pesquisadores (KOCHE, 2002), de forma a permitir a continuidade e a comparabilidade dos resultados das pesquisas e, assim, permitir o progresso da ciência. Construtos, também, são identificados como Variáveis Latentes ou Não Observáveis, que para serem mensurados necessitam de uma operacionalização (KERLINGER; LEE, 2000, p. 42) como o uso de escala Likert, servindo como um indicador desse construto subjacente e, presumidamente, o representam. (BYRNE, 2001, p. 4-5).

Faz-se necessário entender os relacionamentos entre Construtos, Dimensões e Indicadores, os quais são chamados de relacionamentos epistemológicos (BISBE *et al.*, 2007). Dimensões são definidas como “manifestações específicas não observáveis ou facetas que constituem um construto” (BISBE *et al.*, 2007, p.792) ou também sub-construtos.

Existem dois tipos de Modelos de Relacionamento entre Construtos e Indicadores: o modelo reflexivo e o modelo formativo, no primeiro modelo, os indicadores são manifestações ou reflexos do construto subjacente e espelham os conceitos não observados, já nos modelos formativos ou emergentes, os indicadores são facetas constitutivas de um construto e são causas do conceito. Um resumo das diferenças entre os modelos pode ser visto no Quadro 9.

Quadro 9 - Diferenças entre Modelo Formativo e Modelo Reflexivo

Critério	Modelo formativo	Modelo reflexivo
Direção da causalidade	Dos itens para o construto	Do construto para os itens
	Indicadores são características do construto	Indicadores são manifestações do construto.
	Mudanças nos indicadores deveriam causar mudanças no construto.	Mudanças nos indicadores não deveriam causar mudanças no construto.
	Mudanças no construto não deveriam causar mudanças nos indicadores.	Mudanças no construto deveriam causar mudanças nos indicadores.
Intercambialidade dos indicadores	Indicadores não precisam ser intercambiáveis.	Indicadores deveriam ser intercambiáveis.
	Indicadores precisam não ter o mesmo ou similar conteúdo (não compartilhar um tema comum).	Indicadores deveriam ter o mesmo ou similar conteúdo (compartilhar um tema comum).
	Eliminando um indicador pode alterar o domínio conceitual do construto.	Eliminando-se um indicador, não se altera o domínio conceitual do construto.

continua

Covariação entre os indicadores	Não é necessário que os indicadores tenham covariâncias entre si.	É esperado que os indicadores se correlacionem.
	A mudança em um indicador não, necessariamente, tem relação com a mudança nos demais indicadores.	A mudança em um indicador está associada à mudança em outros indicadores.
Rede nomológica dos indicadores	Pode diferir.	Não deveria diferir.
	Não é necessário que os indicadores tenham os mesmos antecedentes e conseqüências.	Indicadores devem ter os mesmos antecedentes e conseqüentes.

Fonte: BIDO, 2008 a partir de JARVIS, 2003

Conforme os exemplos citados nos quadros anteriores, a utilização de como se mede o construto determina o modelo de relacionamento (reflexivo ou formativo), afetando, fundamentalmente, os tipos de testes estatísticos a serem feitos. (BISBE *et al.*, 2007).

4.2.1 Construto multidimensional

Um construto multidimensional é composto por várias dimensões ou sub-construtos. Na visão de Bisbe *et al.* (2007, p. 795-796), o Uso Interativo abrange outros construtos como intensidade da comunicação, aprendizado de circuito duplo de Argyris e Schön de 1978, rigidez ou flexibilidade no estilo de avaliação de desempenho de Merchant de 1985 e Van der Stede (2001), ou seja, todas essas dimensões são necessárias para que o construto Uso Interativo seja conceitualmente válido. Após uma extensa análise dos trabalhos de Simons, Bisbe *et al.* (2007) concluíram que o construto Uso Interativo possui cinco dimensões ou sub-construtos:

- (1) uso intensivo pela alta direção;
- (2) uso intensivo pelos gestores operacionais;
- (3) predominância de desafios e debates face a face;
- (4) foco nas incertezas estratégicas;
- (5) uma forma não invasiva que facilita e inspira o envolvimento.⁴

Os construtos multidimensionais podem ser classificados em: latentes (também denominados modelos reflexivos de segunda ordem) ou emergentes (também denominados modelos formativos de segunda ordem), sendo que os relacionamentos do construto com os sub-

⁴ “The definition of interactive control systems”, i.e., (1) an intensive use by top management; (2) an intensive use by operating managers; (3) a pervasiveness of face-to-face challenges and debates; (4) a focus on strategic uncertainties; and (5) a non-invasive, facilitating and inspirational involvement.” (BISBE, *et al.*, 2007, p. 807).

construtos são semelhantes aos relacionamentos do construto com os indicadores. (BISBE *et al.*, 2007).

Na visão de Bisbe *et al.* (2007), o Uso Interativo é um construto multidimensional emergente, devendo ser modelado em pesquisas futuras como um construto multidimensional emergente formado por dimensões constitutivas, ao contrário do que as pesquisas anteriores que o caracterizaram como um modelo reflexivo (BISBE *et al.*, 2007). Os autores, também, recomendam que, ao se trabalhar com construtos multidimensionais, nenhum indicador seja omitido, já que, ao se fazer isso, estará sendo potencializado o erro da medição da ausência ou presença do construto. (BISBE *et al.*, 2007).

Widener (2007, p. 781) reconhece que, apesar de Bisbe *et al.* (2007) terem identificado cinco dimensões, considerou somente duas: o envolvimento da alta direção e dos gerentes operacionais; contudo, os testes estatísticos mostraram-se confiáveis, mesmo quando removidas duas questões do construto Uso Diagnóstico não houve nenhum efeito significativo no modelo.

Neste trabalho, considera-se que pelo menos três das cinco dimensões propostas por Bisbe *et al.* (2007) foram consideradas, conforme o Quadro 10, sem que se inviabilize o conceito do construto Uso Interativo, o qual tem como ponto central a questão da interatividade e a intensidade de debates entre executivos e subordinados. No Quadro 10, faz-se uma “amarração” entre as questões propostas e as observações de Bisbe *et al.*(2007).

Quadro 10 - Comparação Questionário e Subdimensões propostas por Bisbe *et al.* (2007)

USO INTERATIVO (6 questões) – Original 7	Fonte	Subconstruto (BISBE <i>et al.</i> 2007)
5. Discutir oportunidades de melhoria entre superiores, subordinados e pares.	Adaptado de Henri (2006) q1	(2) uso intensivo pelos gestores operacionais;
6. Discutir as premissas e novos planos de ação.	Adaptado de Henri (2006) q2	(1) uso intensivo pela alta direção;
7. Focar nas questões críticas para o sucesso da empresa.	Henri (2006) q6	(4) foco nas incertezas estratégicas;
8. Unificar a visão da organização sobre os problemas que afetam o desempenho da organização.	Henri (2006) q3	
9. Criar uma linguagem comum a todos os gestores e direção.	Adaptado de Henri (2006) q7	
10. Desenvolver novas estratégias e planos de ação.	Autor	

Quanto às dimensões não abrangidas neste trabalho, a dimensão (3) predominância de desafios e debates face a face e a dimensão (5) uma forma não invasiva que facilita e inspira o envolvimento, não foram consideradas, embora a dimensão (3) possa estar implícita nas questões 8 e 9, já a dimensão envolvimento não foi considerada.

Posto que os argumentos de Bisbe *et al.* (2007) sejam relevantes, pela revisão feita por esse autor, identifica-se que o aspecto mais importante, conceitualmente, do Uso Interativo é a intensidade de discussões entre executivos e subordinados, a qual foi abrangida pelas questões 5, 6, 8 e 9. Entende-se que as dimensões 1, 2 e 3 propostas por Bisbe *et al.* (2007) são bastante identificadas com o construto Uso Interativo, incluindo o item 4 que trata do foco; já o item 5 reflete aspectos mais comportamentais que podem ser características pessoais de cada gerente e de cada organização. Entende-se que o Uso Interativo deva ser considerado como um construto unidimensional, pois o conceito principal do construto reside na interação por meio de debates e discussões dos executivos com os subordinados.

4.2.2 Mensuração das variáveis como modelos reflexivos

Em relação à classificação entre modelos reflexivos e formativos, considerou-se que os construtos são todos reflexivos, uma vez que as questões, quando respondidas, refletem manifestações do construto e não suas características, aliado ao fato de as questões tratarem sempre de um tema comum e não serem um censo do construto, mas sim uma amostra da indicação da presença do construto.

Essa forma de classificação está em sintonia com os trabalhos de Henri (2006) e Widener (2007) e também de outros trabalhos que estudaram Aprendizagem Organizacional como o de López *et al.* (2005), Empreendedorismo (WANG, 2008) e Orientação para o Mercado. (TSAI, SHIH, 2004).

4.3 Elaboração, validação e disponibilização do questionário

Para dar continuidade às pesquisas anteriores, optou-se por usar como base os questionários já utilizados em pesquisas internacionais, tendo como base principal o desenvolvido por Henri (2006). Entretanto, foi necessária uma adaptação do questionário de forma a refletir mais adequadamente a realidade brasileira (ALMEIDA; BOTELHO, 2006). Também, buscou-se identificar a questão do questionário que deu origem ao questionário-base utilizado na

pesquisa de Henri (2006). Quando necessário novas questões foram formuladas com base na revisão da bibliografia, embora algumas dessas referências não necessariamente constem do texto. Um exemplo de alteração foi a assertiva “treinamento de funcionários é visto como investimento e não como despesa”; essa assertiva poderia ser respondida sob o aspecto contábil, em que, fatalmente, não haveria concordância ou sob o aspecto filosófico. Uma discussão das alterações é desenvolvida na seção que apresenta o questionário.

Dois cuidados foram tomados para não inviabilizar a pesquisa (ALMEIDA; BOTELHO, 2006): o primeiro relacionado à extensão do questionário, pois é sabido que os gerentes têm pouco tempo disponível e o segundo relacionado à garantia de confidencialidade da pesquisa, pois existem cada vez mais cláusulas de confidencialidade que impedem a divulgação de informações. (EASTERBY-SMITH *et al.*, 1999). Mesmo assim, conseguiu-se manter o mínimo de quatro questões por construto, o que atende a recomendação Chin *et al.* (2003) e excede o recomendado por Hair Jr. *et al.* (2005, p. 480) de três questões. Quanto à escala, todas as questões possuem respostas fechadas dentro da escala Likert de 1 a 7, uma vez que os respondentes são gestores e habilitados a discernir valores dentro de uma escala mais abrangente e consoante as pesquisas internacionais em Contabilidade Gerencial.

Para obter um melhor resultado do questionário, ele foi pré-validado por dois diretores financeiros os quais atuam em uma empresa nacional do segmento de administração de *shopping center* e outro do segmento de autopeças. O mesmo também foi submetido à avaliação de três pesquisadores doutores que estudam Contabilidade Gerencial e um pesquisador doutorando em Contabilidade Gerencial, todos com experiência em pesquisas *survey*. Anteriormente à formulação do questionário e ainda na fase da revisão bibliográfica, foram feitas entrevistas com roteiro pré-estruturado de questões em três empresas dos setores de serviços de engenharia e construção, indústria gráfica, açúcar e álcool.

Modificações foram feitas quanto à necessidade de desdobrar as questões, pois isso exigia que o respondente entendesse a lógica da tabela utilizada na assertiva. Algumas contribuições podem ser destacadas, dentre elas a recomendação de um diretor financeiro, o qual não se sentiu confortável com o uso de assertivas confirmatórias; outras contribuições versaram sobre a forma de redação das questões e também sobre o tempo despendido na resposta, considerado, por um deles, muito alto. Não houve nenhuma recomendação em relação a

escala Likert de 1 a 7 e, quanto à separação em blocos, os respondentes consideraram adequado que as questões fossem compartmentadas em blocos de forma a esgotar o tema.

O questionário foi disponibilizado de forma eletrônica na internet em uma página desenvolvida para esse fim, por meio de um *software* especializado em desenvolvimento de formulários de pesquisa. A correspondência inicial foi via correio eletrônico na forma de uma Carta Convite; posteriormente, àqueles que concordaram em responder à pesquisa, foram enviadas novas correspondências eletrônicas com um caminho eletrônico (*link*) para o questionário da pesquisa; passados cerca de cinco a sete dias foi feito um contato telefônico para solicitar um posicionamento do provável respondente. Como os resultados do convite inicial foram baixos, optou-se por enviar o convite final já para responder à pesquisa, enfatizando a sua absoluta confidencialidade, mas, mesmo assim, alguns questionários foram descartados pela falta de identificação do respondente. O envio dos questionários foi realizado entre os meses de junho, julho e agosto, com encerramento no dia 19 de agosto de 2008 e contou com o apoio de dois auxiliares de pesquisa.

A seguir, são extraídas partes do questionário, nas quais são mencionadas as fontes da questão, bem como o referencial teórico. Também é evidenciada a quantidade de questões do questionário original, porém houve supressão de algumas questões por serem muito similares.

4.3.1 Bloco I – Competências organizacionais

No Bloco I, buscou-se identificar as competências organizacionais. A seguinte pergunta foi feita: Analise as afirmativas abaixo e assinale o quanto elas descrevem a sua organização. Atribua números dentro da escala "1. Não descreve" a "7. Descreve Fielmente".

As assertivas desse bloco tratam de atitudes organizacionais, portanto, elas seriam mais bem conceituadas como orientações, as quais estariam contidas no construto maior que seriam as competências organizacionais. Para manter o alinhamento com o referencial teórico e os estudos anteriores, optou-se por manter o termo competências organizacionais.

Quadro 11 – Competências Organizacionais

Questão para operacionalizar	Origem do construto e da questão
APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL (4 questões) Henri (2006) (4 questões)	
1.Capacidade de aprender é vista como fundamental para melhoria do desempenho.	Henri (2006) q1, Baker e Sinkula (1999)
2.Gastos com treinamento são vistos como investimentos necessários para manter a competitividade da organização.	Henri (2006) q3 e q4, Baker e Sinkula (1999)
3.O conhecimento adquirido sobre novas situações é compartilhado entre os gestores e alta direção.	Autor com base em Slater e Narver (1995) Grant (2008)
4.Visões divergentes sobre determinadas situações são analisadas por gestores e a alta direção.	Autor com base Argyris e Schön, (1996); Etherington e Tjosvold (1998)
INOVAÇÃO (5 questões) – Original (5 questões)	
5. Gestores perseguem constantemente por inovações.	Henri (2006, q5); Hurley e Hult (1998, q2)
6. Inovação Tecnológica é aceita com facilidade.	Henri (2006, q3); Hurley e Hult (1998, q1)
7. Gestores de projetos que não tiveram êxito são passíveis de penalização. (questão reversa)	Henri (2006, q1); Hurley e Hult (1998, q4)
8.Existem resistências à inovação, pois isso é percebido como arriscado. (questão reversa)	Henri (2006, q4); Hurley e Hult (1998, q5)
9.Inovação em processos é prontamente aceita	Henri (2006, q2); Hurley e Hult (1998, q1)
ORIENTAÇÃO PARA MERCADO (5 questões) Henri (2006) (13 questões)	
10. A organização identifica as necessidades dos clientes.	Henri (2006) q2; Narver e Slater (1990, q3)
11. O grau de satisfação dos clientes é periodicamente medido.	Henri (2006, q3); Narver e Slater (1990, q5)
12. Frequentemente, a organização analisa os pontos fortes e fracos dos concorrentes.	Henri (2006, q11); Narver e Slater (1990, q9a)
13. Informações sobre clientes são compartilhadas entre os gestores.	Henri (2006, q1 e q7); Narver e Slater (1990, q7 e q12)
14. A organização identifica como adicionar valor aos clientes.	Henri (2006, q9 e q12); Narver e Slater (1990, q2)
EMPREENDEDORISMO (5 questões) Henri (2006) (9 questões)	
15. A organização busca ser pioneira em ações concorrenciais.	Henri (2006, q2); Naman e Slevin (1993, q.12)
16.A organização promove fortes mudanças nos produtos e serviços.	Henri (2006, q4); Naman e Slevin (1993, q.11)
17.A organização busca ser pioneira na introdução de novos produtos.	Henri (2006, q5); Naman e Slevin (1993, q.13)
18. Há cautela na exploração de novas idéias.	Henri (2006, q7 e q9); Naman e Slevin (1993, q.16, q17)
19. Existe uma tendência natural a investir em projetos de alto risco.	Henri (2006, q3); Naman e Slevin (1993, q.15)

As questões 3 e 4 incluídas pelo autor tiveram como objetivo focar o uso do sistema de controle gerencial, assim a questão 3 buscou identificar o compartilhamento da informação e a questão 4 a discussão de visões opostas.

4.3.2 Bloco II – Auto-avaliação de desempenho

No Bloco II, buscou-se uma auto-avaliação sobre desempenho para ser usada, possivelmente como uma variável de controle. A seguinte questão foi formulada: 2a. Assinale para cada um dos quesitos abaixo, a importância deste para o desempenho da sua organização. De "1. nenhuma" a "7. extrema".

Quadro 12 – Auto-Avaliação de Desempenho: questão 2a

Questão	Fonte	Referencial Teórico
1. Vendas	Henri (2006)	Cyert e March (1992, p.48)
2. <i>Market-share</i>	Govindarajan (1984); Bisbe e Otley (2004),	Cyert e March (1992, p.48)
3. Margem de lucro	Govindarajan (1984); Bisbe e Otley (2004)	Merchant e Van der Stede (2007)
4. Retorno sobre patrimônio líquido	Frezatti (2005)	Barney (2007) , Merchant e Van der Stede (2007)
5. Satisfação dos clientes	Bisbe e Otley (2004)	Neely <i>et al.</i> (2002)
6. Retorno sobre investimento	Govindarajan (1984); Henri (2006)	Merchant e Van der Stede (2007)

Em seguida, formulou-se a seguinte pergunta: 2b. Comparativamente aos concorrentes, nos últimos 3 anos, o desempenho da sua organização está "1. muito abaixo" a "7. muito acima".

Quadro 13 – Auto-Avaliação de Desempenho: questão 2b

Questão	Fonte	Referencial Teórico
1. Vendas	Henri (2006)	Cyert e March (1992, p.48)
2. <i>Market-share</i>	Bisbe e Otley (2004)	Cyert e March (1992, p.48)
3. Margem de lucro	Bisbe e Otley (2004)	Merchant e Van der Stede (2007)
4. Retorno sobre patrimônio líquido	Frezatti (2004)	Barney (2007) , Merchant e Van der Stede (2007)
5. Satisfação dos clientes	Bisbe e Otley (2004)	Merchant e Van der Stede (2007)
6. Retorno sobre investimento	Henri (2006)	Cyert e March (1992, p.48)

A assertiva lucro usada por Henri (2006) não foi utilizada, onde se optou pelo indicador margem de lucro.

A operacionalização de cada quesito foi feita pela média aritmética da importância com a comparação, em que notas maiores de cada quesito mostrariam maior desempenho, notas menores, mostrariam menor desempenho.

4.3.3 Bloco III – Tensões Dinâmicas

No Bloco III, avaliaram-se as Tensões Dinâmicas e, nesse caso, o autor desenvolveu as seguintes questões: 3. em relação às afirmativas abaixo, assinale se representam o que ocorre em sua organização. De "1. Não descreve" a "7. Descreve Fielmente".

Quadro 14 – Tensões Dinâmicas

Questão para operacionalizar	Fonte	Referencial Teórico
Atenção Limitada x Oportunidades		
1.O tempo dos executivos é escasso.	Autor	Simons (1995)
2.Existem várias oportunidades para criar valor para o negócio.	Autor	Simons (1995)
Longo Prazo x Curto Prazo		
3.A sobrevivência decorre de manter resultados sustentáveis no longo prazo.	Autor	Simons (2000)
4.Há uma pressão por resultados no curto prazo.	Autor	Simons (2000)
Crescimento x Riscos		
5.A empresa busca oportunidades de crescimento.	Autor	Simons (2000)
6.A empresa necessita monitorar os riscos decorrentes do crescimento.	Autor	Simons (2000)
Flexibilidade x Controle		
7.A organização busca ser adaptável às mudanças.	Autor	Morris <i>et al.</i> (2008)
8.Cumprir metas definidas é visto como um bom desempenho.	Autor	English (2001); Morris <i>et al.</i> (2008)
Competição x Cooperação		
9.Gestores precisam mostrar ser mais competentes que os pares.	Autor	English (2001)
10. Gestores cooperam mutuamente para que a empresa atinja os objetivos globais.	Autor	English (2001), Etherington e Tjosvold (1998)

A operacionalização foi feita pela média de cada questão relativa aos dilemas.

4.3.4 Bloco IV – Incertezas estratégicas

Nesse Bloco, o objetivo foi identificar as Incertezas Estratégicas relevantes. Duas questões foram feitas: a primeira buscou identificar a capacidade da organização em prever o comportamento das variáveis; a segunda buscou identificar a influência ou o impacto de cada variável no resultado da empresa.

Questão 4a. Assinale o grau de Previsibilidade de cada uma das variáveis abaixo. De "1. muito fácil" a "7. muito difícil".

Quadro 15 - Incertezas Estratégicas: questão 4a

Questão	Fonte	Referencial Teórico
1. Adoção de Política agressiva de preços pelos concorrentes.	Widener (2007) adaptado	Merchant e Van der Stede (2007); Morris <i>et al.</i> (2008)
2. Lançamento de novos produtos pelos concorrentes.	Widener (2007) adaptado	Merchant e Van der Stede (2007); Morris <i>et al.</i> (2008)
3. Surgimento de novas tecnologias.	Widener (2007)	Merchant e Van der Stede (2007); Morris <i>et al.</i> (2008)
4. Surgimento de novos competidores.	Widener (2007)	Merchant e Van der Stede (2007); Morris <i>et al.</i> (2008)
5. Alterações na política econômica.	Autor	Merchant e Van der Stede (2007); Morris <i>et al.</i> (2008)

A inclusão da questão sobre política econômica justifica-se em função do ambiente organizacional brasileiro ser fortemente influenciado por fatores macroeconômicos.

Questão 4b. Assinale o grau de influência de cada uma das variáveis abaixo sobre os resultados da empresa. De "1. muito pequena" a "7. muito grande".

Quadro 16 - Incertezas Estratégicas: questão 4b

Questão	Fonte	Referencial Teórico
1. Adoção de política agressiva de preços pelos concorrentes.	Widener (2007) adaptado	Merchant e Van der Stede (2007)
2. Lançamento de novos produtos pelos concorrentes.	Widener (2007) adaptado	Merchant e Van der Stede (2007)
3. Surgimento de novas tecnologias.	Widener (2007)	Merchant e Van der Stede (2007)
4. Surgimento de novos competidores.	Widener (2007)	Merchant e Van der Stede (2007)
5. Alterações na política econômica.	Autor	Merchant e Van der Stede (2007)

A operacionalização foi feita, também, pela média aritmética da 4a com a 4b por questão, assim, notas maiores para as questões indicarão incertezas estratégicas significativas, ou seja, mais difíceis de prever e maiores impactos no desempenho. Notas menores indicarão incertezas estratégicas menos importantes e vice-versa.

4.3.5 Bloco IV – Uso Diagnóstico e Interativo do controle gerencial

Nesse bloco, as questões versaram sob os construtos Uso Diagnóstico e Uso Interativo. As seguintes questões foram formuladas: 5a. Assinale o grau com que Gestores e Alta Direção utilizam os Indicadores de Desempenho para realizar as atividades abaixo: Assinale de "1. Nunca Utilizado" a "7. Extremamente Utilizado".

Quadro 17- Uso Diagnóstico e Interativo do Controle Gerencial: questão 5a

Questão para operacionalizar	Origem do construto e da questão
USO DIAGNÓSTICO (5 questões) Original 4 questões	
1. Acompanhar as metas com o que foi planejado.	Henri (2006) q 1
2. Projetar (<i>forecasting</i>) os resultados mais prováveis.	Henri (2006) q 2
3. Corrigir pequenos ajustes, quando da comparação entre metas e resultados.	Autor com base em Simons (2000, p.210)
4. Analisar somente as variações significativas entre o orçado e realizado.	Bisbe e Otley (2004)
11. Rever as principais metas	Henri (2006) q 1
USO INTERATIVO (6 questões) – Original 7 questões	
5. Discutir oportunidades de melhoria entre superiores, subordinados e pares.	Adaptado de Henri (2006) q1
6. Discutir as premissas e novos planos de ação.	Adaptado de Henri (2006) q2
7. Focar as questões críticas para o sucesso da empresa.	Henri (2006) q6
8. Unificar a visão da organização sobre os problemas que afetam o desempenho da organização.	Henri (2006) q3
9. Criar uma linguagem comum a todos os gestores e direção.	Adaptado de Henri (2006) q7
10. Desenvolver novas estratégias e planos de ação.	Autor

Questão 5b. Comparativamente ao que você considera como melhores práticas de controle gerencial adotadas por empresas do setor, assinale a que melhor reflete a situação do processo de controle gerencial da sua organização.

Quadro 18 – Auto-Avaliação do Sistema de Controle Gerencial: questão 5b

<input type="checkbox"/>	1. não são necessários ajustes, pois estamos satisfeitos com nossas práticas.
<input type="checkbox"/>	2. são necessários muitos ajustes.
<input type="checkbox"/>	3. são necessários poucos ajustes.
<input type="checkbox"/>	4. não são necessários ajustes, pois não é objetivo adotar as melhores práticas.
<input type="checkbox"/>	5. desconheço as melhores práticas.

Esta questão não foi utilizada no presente trabalho.

4.3.6 Bloco VI – Estratégia

Esse bloco teve como objetivo incluir uma possível variável de controle, porém, não foi objeto desta tese e, portanto, não foi utilizado neste trabalho. Uma possível utilização seria fazer relacionamentos à luz da Teoria da Contingência, envolvendo características de uso, competências, desempenho e orientação estratégica. Essa última foi definida com base no estudo de Fleury e Fleury (2003), com a seguinte tipologia Excelência Operacional, Inovação em Produtos e Relacionamento com Clientes

Questão 6a. Classifique, por ordem de importância, os fatores para sua empresa competir no mercado. De "1. Pouco importante" a "7. Extremamente importante".

Quadro 19 – Fatores e Estratégia: questão 6a

Questão	Fonte	Tipologia Estratégica (Fleury e Fleury, 2003)
1.Preço	Fleury e Fleury (2003)	Excelência Operacional
2.Qualidade	Fleury e Fleury (2003)	Excelência Operacional
3.Entrega	Fleury e Fleury (2003)	Excelência Operacional
4.Inovação	Fleury e Fleury (2003)	Inovação em Produtos
5.Relacionamento com clientes	Adaptado de Fleury e Fleury (2003)	Relacionamento com Clientes

Questão 6b. Indique o grau de importância das seguintes funções para o alcance dos objetivos estratégicos da sua empresa. De "1. Pouco Importante" a "7. Extremamente Importante".

Quadro 20 – Funções e Estratégia: questão 6b

Questão	Fonte	Tipologia Estratégica (Fleury e Fleury, 2003)
1.Produção	Fleury e Fleury (2003)	Excelência Operacional
2.Logística	Fleury e Fleury (2003)	Excelência Operacional
3.Pesquisa e Desenvolvimento e Engenharia	Fleury e Fleury (2003)	Inovação em Produtos
4.Vendas e Marketing	Fleury e Fleury (2003)	Relacionamento com Clientes

A operacionalização para classificar cada respondente dentro da tipologia estratégica poderia ser feita pela soma dos itens relacionados com o quadro 16A e o quadro 16B e calculada uma média.

4.4 Modelagem de equação estrutural

Para responder às hipóteses de relacionamento entre as variáveis foi utilizada a técnica de Modelagem de Equação Estrutural MEE (*Structural Equation Model*), a qual representa um conjunto de técnicas multivariadas que possibilitam o estudo simultâneo de diversos relacionamentos entre variáveis endógenas e exógenas (MUELLER, 1996 *apud* HENRI, 2006, p. 542). Variáveis Exógenas são o mesmo que variáveis independentes, ou seja, quando oscilam impactam em outras variáveis, já as Variáveis Endógenas são o mesmo que variáveis dependentes e são influenciadas pelas Exógenas. (BYRNE, 2001, p. 5).

Segundo Hair Jr. *et al.* (2005, p. 468-9), a técnica de Modelagem de Equação Estrutural (SEM) é uma “técnica multivariada que combina aspectos de regressão múltipla (examinando relações de dependência) e análise fatorial (representando conceitos não medidos – fatores – com múltiplas variáveis) para estimar uma série de relações de dependência inter-relacionadas simultaneamente”. Ainda na visão de Hair Jr. *et al.* (2005, p. 470), as duas características que distinguem a MEE são: “(1) estimação de múltiplas e inter-relacionadas relações de dependência e (2) a habilidade para representar **conceitos não observados** nessas relações e explicar erro de mensuração no processo de estimação.” (HAIR JR. *et al.* 2005, p. 470).

MEE é um método de confirmar a teoria, embora também, seja utilizada para gerar modelos concorrentes para comparar com o modelo especificado, visando a ajustar o melhor possível dentro de um conjunto de modelos. (HAIR JR. *et al.*, 2005, p. 490), com a seguinte seqüência

Primeiro, o pesquisador baseia-se em teoria, experiência prévia e nos objetivos da pesquisa, para distinguir quais variáveis independentes prevêm cada variável dependente. [...] Assim, algumas variáveis dependentes se tornam independentes em relações subseqüentes, dando origem à natureza interdependente do modelo estrutural. Hair Jr. *et al.* (2005, p. 470)

4.5 Métodos de estimação em modelagem de equação estrutural

Existem dois métodos de estimação em Modelagem de Equação Estrutural, a baseada em covariâncias (MEEBC) e baseada em mínimos quadrados parciais *Partial Least Squares* (MEEPLS). Zwicker *et al.*(2008) colocam que o uso da MEEBC tem algumas dificuldades

para estimação, dentre elas, a necessidade de transformar as variáveis para obter uma distribuição normal e o grande tamanho da amostra necessária (ZWICKER, *et al.*, 2008), o que não é exigido no MEEPLS.

Smith e Langfield-Smith (2004) indicam o método de estimação *Partial Least Square* (PLS) como uma alternativa para amostras menores. Bisbe *et al.* (2007), também, recomendam o PLS como método de estimação, principalmente para lidar com construtos formativos e construtos multidimensionais, portanto, o PLS é bastante apropriado para as pesquisas em Contabilidade Gerencial caracterizadas pela pequena quantidade de respondentes e foi o utilizado nesta pesquisa.

5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esse capítulo tem como objetivo analisar e discutir os resultados à luz da literatura.

5.1 Identificação das questões, construtos e variáveis

No Quadro 21 identifica-se cada variável referenciada com a questão.

Quadro 21 - Questões, construtos e variáveis

Questão e Construto	Variável
APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL	
1.Capacidade de aprender é vista como fundamental para melhoria do desempenho.	AO1
2.Gastos com treinamento são vistos como investimentos necessários para manter a competitividade da organização.	AO2
3.O conhecimento adquirido sobre novas situações é compartilhado entre os gestores e a alta direção.	AO3
4.Visões divergentes sobre determinadas situações são analisadas por gestores e a alta direção.	AO4
INOVAÇÃO	
5. Gestores perseguem, constantemente, inovações.	IN1
6. Inovação Tecnológica é aceita com facilidade.	IN2
7. Gestores de projetos que não tiveram êxito são passíveis de penalização. (questão reversa)- escala invertida	IN3M
8.Existem resistências à inovação, pois isso é percebido como arriscado. (questão reversa – escala invertida)	IN4M
9.Inovação em processos é prontamente aceita.	IN5
ORIENTAÇÃO PARA MERCADO	
10. A organização identifica as necessidades dos clientes.	OM1
11. O grau de satisfação dos clientes é periodicamente medido.	OM2
12. Frequentemente, a organização analisa os pontos fortes e fracos dos concorrentes.	OM3
13. Informações sobre clientes são compartilhadas entre os gestores.	OM4
14. A organização identifica como adicionar valor aos clientes.	OM5
EMPREENDEDORISMO	
15. A organização busca ser pioneira em ações concorrenciais.	EM1
16.A organização promove fortes mudanças nos produtos e serviços.	EM2
17.A organização busca ser pioneira na introdução de novos produtos.	EM3
18. Há cautela na exploração de novas idéias.	EM4
19. Existe uma tendência natural a investir em projetos de alto risco.	EM5
TENSÕES DINÂMICAS	
Atenção Limitada x Oportunidades	TD1AB
1.O tempo dos executivos é escasso.	TD1A
2.Existem várias oportunidades para criar valor para o negócio.	TD1B
Longo Prazo x Curto Prazo	TD2AB
3.A sobrevivência decorre de manter resultados sustentáveis no longo prazo.	TD2A
4.Há uma pressão por resultados no curto prazo.	TD2B
Crescimento x Riscos	TD3AB
5.A empresa busca oportunidades de crescimento.	TD3A
6.A empresa necessita monitorar os riscos decorrentes do crescimento.	TD3B
Flexibilidade x Controle	TD4AB

continua

continuação

7.A organização busca ser adaptável às mudanças.	TD4A
8.Cumprir metas definidas é visto como um bom desempenho.	TD4B
Competição x Cooperação	TD5AB
9.Gestores precisam mostrar ser mais competentes que os pares.	TD5A
10. Gestores cooperam mutuamente para que a empresa atinja os objetivos globais.	TD5B
USO DIAGNÓSTICO	
1. Acompanhar as metas com o que foi planejado.	UD1
2. Projetar (<i>forecasting</i>) os resultados mais prováveis.	UD2
3. Corrigir pequenos ajustes, quando da comparação entre metas e resultados.	UD3
4. Analisar somente as variações significativas entre o orçado e realizado.	UD4
11. Rever as principais metas	UD5
USO INTERATIVO	
5. Discutir oportunidades de melhoria entre superiores, subordinados e pares.	UI1
6. Discutir as premissas e novos planos de ação.	UI2
7. Focar nas questões críticas para o sucesso da empresa.	UI3
8. Unificar a visão da organização sobre os problemas que afetam o desempenho da organização.	UI4
9. Criar uma linguagem comum a todos os gestores e direção.	UI5
10. Desenvolver novas estratégias e planos de ação.	UI6
INCERTEZAS ESTRATÉGICAS (MÉDIA DE GRAU DE PREVISIBILIDADE E INFLUÊNCIA NO RESULTADO)	
1. Adoção de Política agressiva de preços pelos concorrentes.	IE1AB
2. Lançamento de novos produtos pelos concorrentes.	IE2AB
3. Surgimento de novas tecnologias.	IE3AB
4. Surgimento de novos competidores.	IE4AB
5. Alterações na política econômica.	IE5AB

5.2 Modelagem de Equações Estruturais

A análise dos resultados baseou-se nas etapas recomendadas por Perez (2006), as quais incluem:

Etapla 1: Análise prévia dos 104 casos buscando identificar casos não válidos e falta de dados, não sendo necessário descartar nenhum caso, pois todas as perguntas exigiam respostas obrigatórias.

Etapla 2: Nessa etapa, avaliaram-se o modelo de mensuração e a validade de convergência do modelo de equações estruturais por meio da:

- Avaliação da correlação de cada indicador observado em seus respectivos construtos ou variáveis latentes e adotou-se que essa correlação deve ser superior a 0,7 consoante Hair Jr. *et al.* (2005).
- Análise da confiabilidade composta (*composite reliability*) de cada construto, cujo índice deve ser superior ou igual a 0,7, assim como Alpha de Cronbach, os quais tem a função de

avaliar se o indicador mensura adequadamente o construto (HAIR JR. *et al.*, 2005; ZWICKER *et al.*, 2008).

- Verificação da Variância Média Explicada (VME) que deve ser superior a 50% (HAIR JR. *et al.*, 2005). A Variância Média Explicada é uma medida de confiabilidade e reflete a quantia geral de variância nos indicadores explicada pelo construto latente.
- Validação Discriminante tem como objetivo determinar se a variável está adequadamente discriminada. A operacionalização do teste é feita pela Raiz Quadrada da VME, a qual tem que ser maior que as correlações entre os construtos (TENENHAUS *et al.*, 2005), caso isso não ocorra faz-se necessário agrupar as variáveis, o que não aconteceu.
- Validade Convergente, na qual a carga de cada indicador deve ser superior a 0,70 e deve ser alta na Variável Latente e baixa nas demais variáveis (CHIN *apud* ZWICKER *et al.* 2008)

Etapa 3: Validação do Modelo Estrutural consistindo de:

- Verificação dos valores de R^2 , que significa o coeficiente de determinação da variância.
- Testar a hipótese de que os coeficientes da regressão (r) sejam iguais a zero por meio do Teste t de Student. Para a quantidade de 104 casos com um nível de significância de 0,05 e intervalo de confiança de 95%, o valor do t é de aproximadamente 1,66. O procedimento adotado foi utilizar a técnica *bootstrapping*, a qual consiste em um tipo de reamostragem aleatória em que os dados originais são repetidamente amostrados com substituição para estimação do modelo (HAIR JR. *et al.*, 2005), no presente estudo utilizou-se 1.000 reamostragens.
- Medida de adequação do modelo por meio do teste *Goodness of Fit GoF*, proposto por Tenenhaus *et al.* (2005), como sendo a Raiz quadrada do produto da média da comunalidade com a média do R^2 . Esse indicador não tem nenhum valor indicado na literatura, mas deve ser acima de 0,50, pois é o ponto de corte da validade convergente. (BIDO, 2008).

O software utilizado para o teste foi o **SmartPLS 2.0 M3** (beta) (RINGLE; WENDE; WILL, 2005). Esse *software* foi escolhido por ter sido utilizado em diversos trabalhos nacionais como os realizados por Perez (2006); Zwicker *et al.* (2008) e Espejo (2008) e ser de fácil utilização.

5.3 Modelo original com todos indicadores

Na figura 3 identifica-se o modelo com as figuras em retângulo representando os indicadores e as esferas representam as variáveis latentes ou construtos. Os números junto às setas que chegam aos indicadores representam as cargas fatoriais, já os números junto às setas que ligam os construtos representam o coeficiente da equação. Os números dentro das esferas são o R^2 , que é também chamado de coeficiente de correlação múltipla, o qual mostra a proporção que uma variação na variável dependente é explicada pela variação nas variáveis independentes.

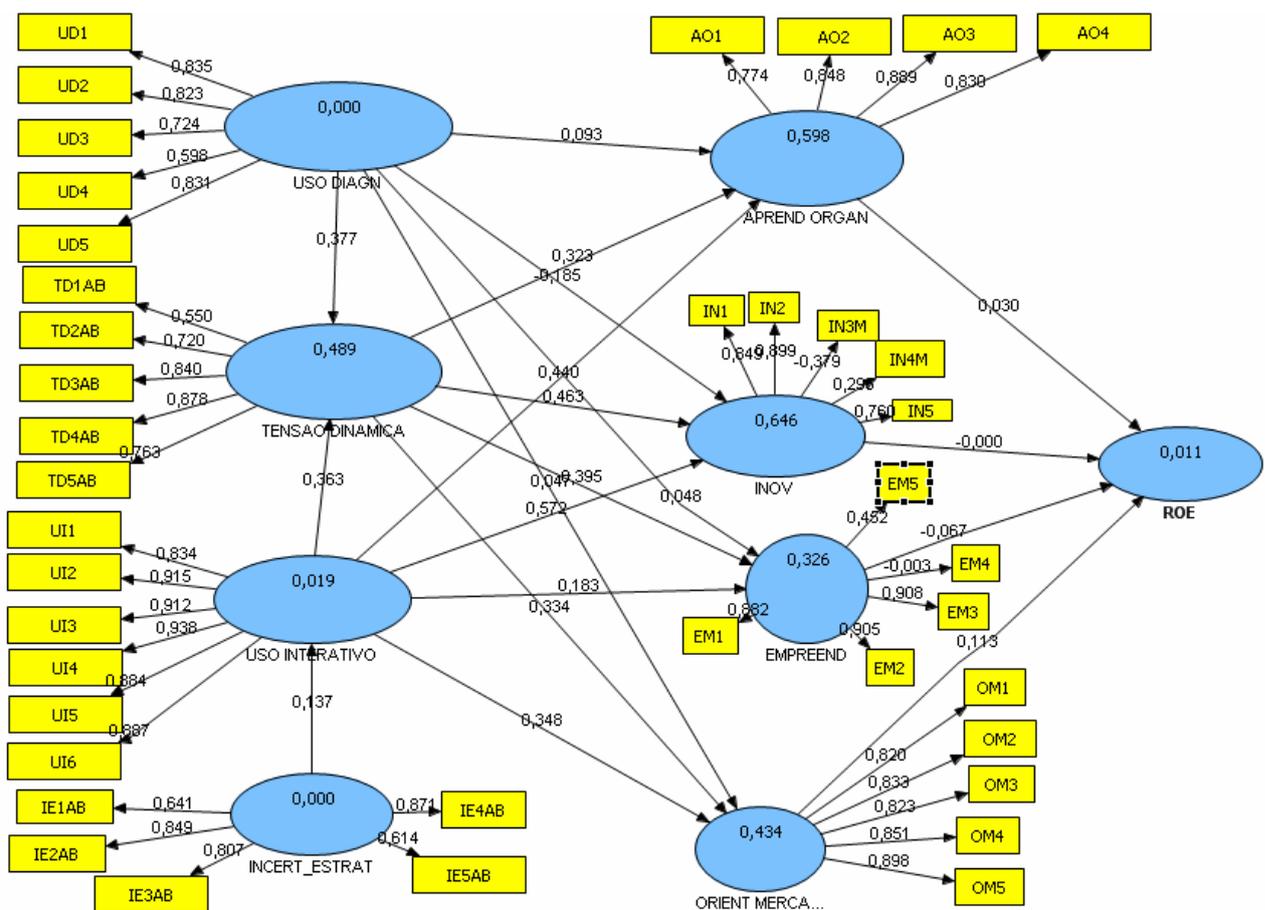


Figura 3 - Modelo Original PLS

A seguir são apresentados os resultados gerados pelo SmartPLS

Tabela 3 - Resultados do modelo original

	VME	Confiabilidade Composta	R ²
APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL (APREND ORGAN)	0,699180	0,902672	0,598090
EMPREENDEDORISMO (EMPREEND)	0,525111	0,806256	0,325574
INCERTEZAS ESTRATÉGICAS (INCERT_ESTRAT)	0,584018	0,873105	
INOVAÇÃO (INOV)	0,467375	0,688234	0,645848
ORIENTAÇÃO PARA MERCADO (ORIENT MERCADO)	0,714609	0,925956	0,433677
RSPL (ROE)	1,000000	1,000000	0,010732
TENSAO DINAMICA	0,575505	0,868844	0,488665
USO DIAGNÓSTICO (USO DIAGN)	0,589583	0,876233	
USO INTERATIVO	0,802173	0,960469	0,018658

Tabela 4 - Matriz de correlação entre as variáveis - modelo original

	AO	EMPR	INC EST	INOV	OM	ROE	TD	UD	UI
AO	0,836								
EMP	0,429	0,725							
INC EST	0,086	0,237	0,764						
INOV	0,796	0,568	0,103	0,856					
OM	0,585	0,638	0,147	0,681	0,845				
ROE	0,067	0,018	-0,215	0,049	0,088	1,000			
TD	0,675	0,547	0,095	0,690	0,594	0,133	0,759		
UD	0,651	0,452	0,123	0,558	0,539	0,061	0,661	0,768	
UI	0,726	0,480	0,137	0,703	0,604	0,053	0,659	0,782	0,896

Identifica-se, também, que não existem correlações entre os construtos superiores a 0,8, não sendo portanto, necessário eliminar construtos o que é também um indicativo de que não há multicolinearidade (HAIR JR. *et al.*, 2005). Como a variável latente Inovação está com VME abaixo de 50% e a variável Uso Diagnóstico não passou no teste de análise discriminante, na

qual a raiz quadrada da VME deve ser maior que a correlação entre as variáveis, optou-se por excluir todos os indicadores com carga abaixo de 0,7, embora Hair Jr. *et al.* (2005) indiquem a carga de 0,55, mas apenas um indicador eliminado tinha carga de 0,55. Em seguida, rodou-se o modelo, sem os indicadores com carga abaixo de 0,6.

5.4 Modelo modificado

Na Figura 4 pode-se visualizar o modelo modificado.

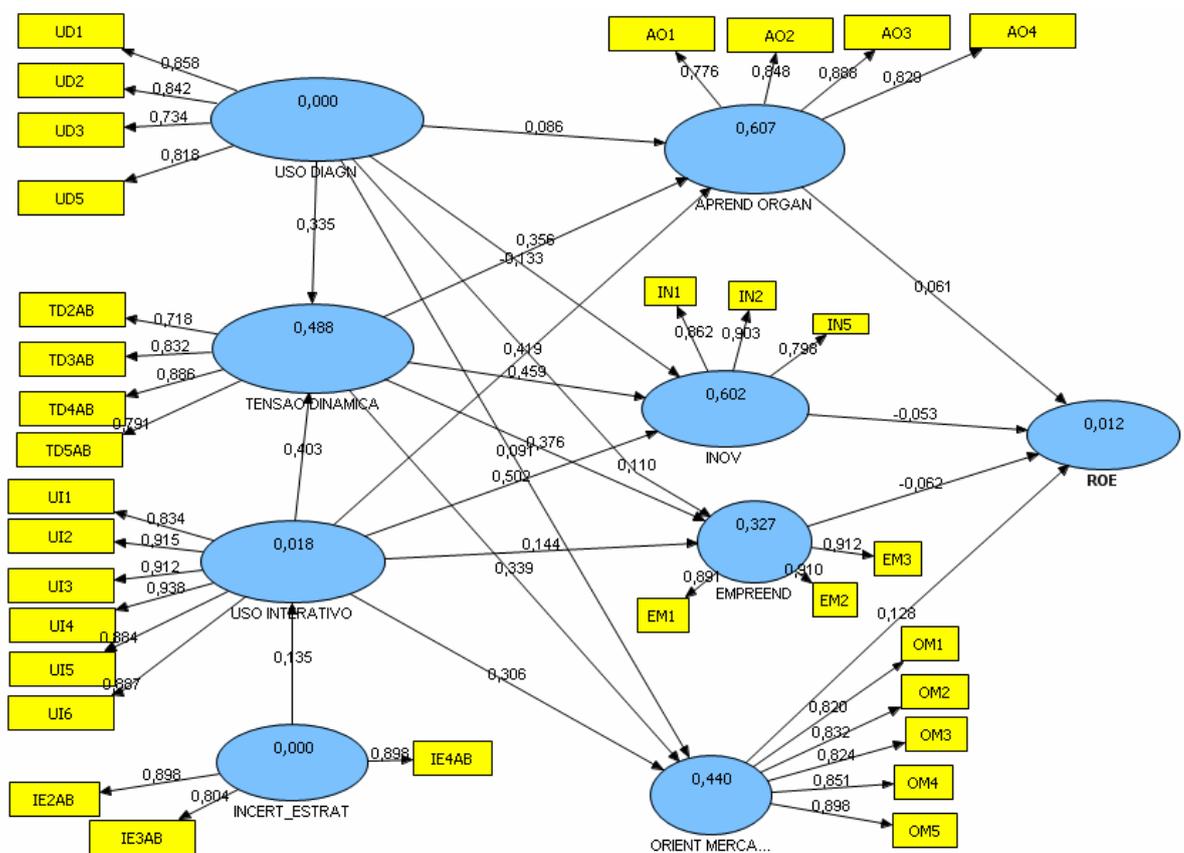


Figura 4 - Modelo modificado

5.4.1 Cálculo da validade discriminante e matriz de correlações

Procedeu-se, então, ao cálculo da validade discriminante cuja raiz da VME deve ser menor que as correlações entre as variáveis, o que foi validado, já que, agora, a variável Uso

Diagnóstico tem raiz quadrada da VME superior às correlações, conforme Tabela 5, onde foi evidenciada a raiz quadrada da VME na coluna transversal em destaque.

Tabela 5 - Matriz de Correlações e Raiz Quadrada da VME

	AO	EMPR	INCEST	INOV	OM	ROE	TD	UD	UI
AO	0,836								
EMP	0,437	0,904							
INC EST	0,075	0,224	0,868						
INOV	0,797	0,560	0,108	0,856					
OM	0,584	0,655	0,172	0,680	0,845				
ROE	0,067	0,019	-0,224	0,049	0,088	1,000			
TD	0,692	0,545	0,071	0,707	0,603	0,144	0,809		
UD	0,650	0,470	0,087	0,564	0,554	0,066	0,653	0,814	
UI	0,725	0,483	0,135	0,703	0,604	0,053	0,668	0,791	0,896

Quanto à análise das correlações verificou-se que Incertezas Estratégicas, ao contrário do que se esperava, mostrou pouca correlação com as demais variáveis, mesmo com a variável Uso Interativo. Já o Uso Diagnóstico tem correlação significativa com três competências: Aprendizagem Organizacional, Inovação, Orientação para o Mercado e também com a Tensão Dinâmica. Uso Interativo tem alta correlação com Aprendizagem Organizacional, Inovação, Orientação para o Mercado e Tensão Dinâmica. Quanto ao ROE mostrou ter pouca correlação com as competências e com o Uso Diagnóstico e Uso Interativo.

É alto o grau de correlação entre Uso Diagnóstico e Uso Interativo com 0,79, sugerindo que as empresas utilizam concomitantemente o Sistema de Controle Gerencial de forma diagnóstica e de forma interativa. Esta constatação é importante à medida que o Uso Diagnóstico calcado no controle de metas e orçamentos é a base para que o Uso Interativo seja viabilizado (WIDENER, 2007).

5.4.2 Testes de validação do modelo estrutural e de adequação

Tabela 6- Resultados modelo final

	VME	Confiabilidade Composta	R Square	Alpha Cronbach	Comunalidade	Redundância
APREND ORGAN	0,699	0,903	0,607	0,857	0,699	0,256
EMPREEND	0,818	0,931	0,327	0,889	0,818	0,215
INCERT_ESTR AT	0,753	0,901		0,847	0,753	
INOV	0,732	0,891	0,602	0,816	0,732	0,320
ORIENT MERCADO	0,715	0,926	0,440	0,900	0,715	0,209
ROE	1,000	1,000	0,012	1,000	1,000	0,004
TENSAO DINAMICA	0,655	0,883	0,488	0,822	0,655	0,212
USO DIAGN	0,663	0,887		0,832	0,663	
USO INTERATIVO	0,802	0,960	0,018	0,950	0,802	0,014

Todos os construtos tiveram VME acima de 0,5 e também altos índices de confiabilidade composta acima de 0,7 e Alpha de Cronbach acima de 0,7. Para testar a adequação do modelo foi realizado o teste GoF proposto por Tenenhaus *et al.* (2005), como sendo a Raiz quadrada do produto da média da comunalidade (considerando a quantidade de indicadores) com a média do R², atingindo um valor de 0,51, o que é considerado que o modelo está adequado.

Quanto ao R², as variáveis que são mais bem explicadas pelas outras variáveis independentes são: a Aprendizagem Organizacional, Inovação, Orientação para Mercado, indicando que variação nestas variáveis é explicada pelas variações nas variáveis independentes como Uso Diagnóstico, Uso Interativo e Tensão Dinâmica. Novamente, o ROE tem um baixíssimo poder explicativo pelas variações nas variáveis independentes, no caso as competências organizacionais.

5.4.3 Teste dos coeficientes da regressão

Os coeficientes da regressão foram testados pelo método *bootstrapping* com 1.000 iterações. A Figura 5 mostra as variáveis em uma visão gráfica, cujo teste está na Tabela 7.

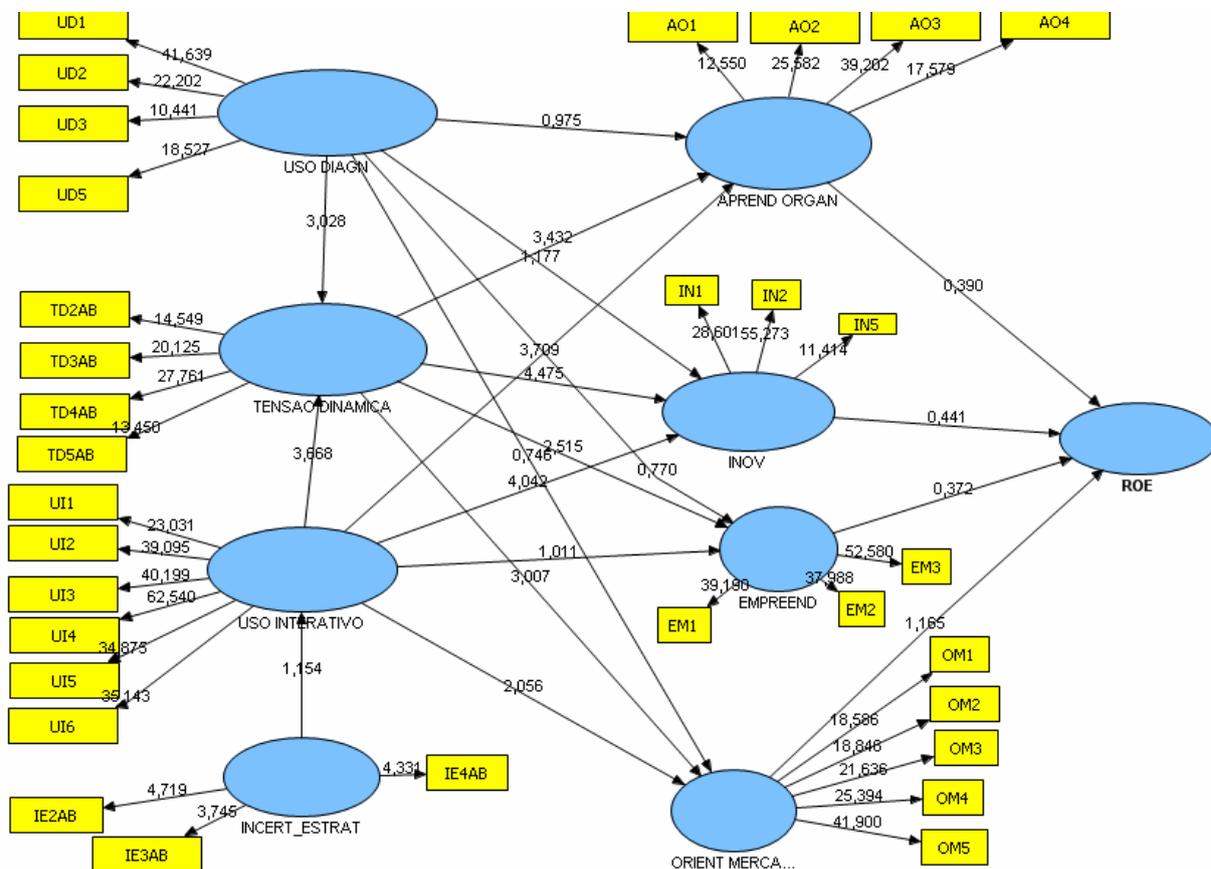


Figura 5 - Bootstrap modelo final

Na figura 5 identifica-se os valores T-teste (valores próximos das setas que unem as variáveis ou construtos) que devem ser superiores a 1,66 para que os coeficientes sejam considerados diferentes de zero.

A Tabela 7 indica o coeficiente da regressão e a estatística T.

Tabela 7- Teste t dos coeficientes de regressão

Relacionamento	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	<i>Standard Error (STERR)</i>	<i>T Statistics (O/STERR)</i>
APREND ORGAN -> ROE	0,06	0,02	0,16	0,16	0,39
EMPREEND -> ROE	-0,06	-0,11	0,17	0,17	0,37
INCERT ESTRAT -> USO INTERATIVO	0,13	0,14	0,12	0,12	1,15
INOV -> ROE	-0,05	-0,03	0,12	0,12	0,44
ORIENT MERCADO -> ROE	0,13	0,15	0,11	0,11	1,16
TENSAO DINAMICA -> APREND ORGAN	0,36	0,36	0,10	0,10	3,43*
TENSAO DINAMICA -> EMPREEND	0,38	0,37	0,15	0,15	2,52*
TENSAO DINAMICA -> INOV	0,46	0,46	0,10	0,10	4,48*
TENSAO DINAMICA -> ORIENT MERCADO	0,34	0,34	0,11	0,11	3,01*
USO DIAGN -> APREND ORGAN	0,09	0,08	0,09	0,09	0,97
USO DIAGN -> EMPREEND	0,11	0,11	0,14	0,14	0,77
USO DIAGN -> INOV	-0,13	-0,14	0,11	0,11	1,18
USO DIAGN -> ORIENT MERCADO	0,09	0,09	0,12	0,12	0,75
USO DIAGN -> TENSAO DINAMICA	0,33	0,33	0,11	0,11	3,03*
USO INTERATIVO -> APREND ORGAN	0,42	0,42	0,11	0,11	3,71 *
USO INTERATIVO -> EMPREEND	0,14	0,15	0,14	0,14	1,01
USO INTERATIVO -> INOV	0,50	0,51	0,12	0,12	4,04*
USO INTERATIVO -> ORIENT MERCADO	0,31	0,31	0,15	0,15	2,06*
USO INTERATIVO -> TENSAO DINAMICA	0,40	0,40	0,11	0,11	3,67*

*significante ao nível de 0,05.

Os resultados mostram que não há relacionamento positivo significativo das competências com o desempenho medido pelo ROE esses resultados estão de acordo com o estudo de Henri (2006), muito embora naquele trabalho o desempenho tenha sido medido por auto-

avaliação. O resultado também diverge do trabalho de Widener (2007) que identificou relacionamento positivo entre Aprendizagem Organizacional com Desempenho, tanto medido pelo ROA e também por auto-avaliação. No ambiente brasileiro os resultados são dissonantes em relação ao estudo específico de Perin (2001) no setor eletro-eletrônico brasileiro, o qual identificou que a Orientação para Mercado tem relacionamento com desempenho, embora o desempenho naquele trabalho tenha sido medido por auto-avaliação.

É possível que o indicador utilizado para medir o desempenho, no caso o RSPL ou ROE, possa não ter refletido, adequadamente, a operacionalização de desempenho das empresas constantes da amostra, provavelmente em função dos valores extremos (positivos e negativos), muito embora a média do ROE da amostra esteja somente um pouco maior que a média da população.

Esses resultados sugerem que podem existir outras variáveis que não foram consideradas no modelo, principalmente em relação às variáveis latentes influenciadas pelas competências específicas. Alguns estudos corroboram essa afirmação: Henri (2006) afirma que competências influenciam outras dimensões de desempenho; para López *et al.* (2005), que estudaram empresas espanholas, a aprendizagem tem relacionamento pequeno com desempenho e maior relacionamento com competitividade e Inovação; já os efeitos do Empreendedorismo no desempenho são influenciados por outras variáveis como tamanho, cultura, acesso aos recursos financeiros e estratégia (WANG, 2008); por outro lado, Orientação para Mercado não está associada diretamente com desempenho, sendo necessária a inclusão de outros construtos de marketing como preço, distribuição, pesquisa e promoção. (TSAI; SHIH, 2004).

Também não foi validada a Hipótese H1 que assumia que o nível de incertezas estratégicas teria relacionamento positivo com Uso Interativo. Esse resultado pode sugerir que as organizações usam, interativamente, o SCG, independentemente do ambiente de Incertezas Estratégicas. Um teste adicional realizado somente com as empresas com maiores médias de Incertezas Estratégicas não identificou o relacionamento positivo significativo entre as variáveis. Outra possibilidade é que a operacionalização deste construto necessite ser aperfeiçoada.

A Hipótese H2 que assumira haver relacionamento negativo do Uso Diagnóstico com as Competências não foi validada. Diferentemente do estudo de Henri (2006), não se comprovou que o Uso Diagnóstico influencia, negativamente, as competências. Uma possível explicação é que o Uso Diagnóstico é uma rotina organizacional necessária para manter a organização dentro de um caminho planejado, não sendo incompatível com o desenvolvimento das competências. Os resultados podem sugerir, também, que nas empresas brasileiras o Uso Diagnóstico não tem o componente disfuncional como apresentado pelos autores de outros países. Estes resultados estão alinhados com os argumentos de Widener (2007) que o Uso Diagnóstico é a base para o Uso Interativo, muito embora naquele estudo tenha se evidenciado relacionamento positivo entre Uso Diagnóstico e Aprendizagem Organizacional.

Também existe relacionamento positivo entre as Tensões Dinâmicas e as Competências, mostrando que as tensões são importantes para a busca da eficácia organizacional e são influenciadas pelo Uso Diagnóstico e Uso Interativo. (HENRI, 2006), muito embora no estudo de Henri (2006) esse relacionamento só tenha sido comprovado quando analisadas as empresas com maior nível de Incertezas Estratégicas. Comparativamente ao estudo de Henri (2006) a operacionalização de Tensões Dinâmicas foi feita segundo a teoria, enquanto que naquele estudo a operacionalização foi feita pela multiplicação do Uso Diagnóstico com Uso Interativo.

Em relação ao Uso Interativo e o desenvolvimento de Competências, os testes estatísticos suportaram a existência de relacionamento positivo entre o Uso Interativo e o desenvolvimento de Competências, sendo consistente com os resultados de Henri (2006), confirmando o papel do SCG no processo de desenvolvimento de competências organizacionais e, dessa forma, habilitando-o ser considerado como um recurso complementar sob a ótica da RBV.

A única exceção foi o relacionamento entre Uso interativo e Empreendedorismo que não apresentou significância estatística ao nível de 5%. Esse resultado pode ter algumas causas, como um problema na operacionalização do construto Empreendedorismo, já que ele é um campo emergente da pesquisa (ANTONCIC; HISRIC, 2003), aliado ao fato que o relacionamento de controle gerencial com Empreendedorismo, apesar de ser considerado importante pela literatura, ainda é pouco estudado. Uma causa contingencial pode ser o motivo desse não relacionamento, uma vez que a amostra pode conter algumas empresas cujo

segmento econômico seja diferenciado em termos de intensidade de concorrência e portanto com menor orientação para o Empreendedorismo.

Outra possibilidade é que o construto Uso Interativo não seja o mais adequado para ser relacionado com a Orientação para o Empreendedorismo, sendo necessário um novo construto. Morris *et al.* (2006) propõem uma nova tipologia de controle denominado **Controle Balanceado**, com menor ênfase no Uso Diagnóstico e maior ênfase no Uso Interativo, muito embora os aspectos definidos pelos autores melhor se caracterizem como uma dimensão do Desenho do Sistema de Controle, pois enfatiza a necessidade de encorajamento de experimentações, flexibilidade dentro de um padrão definido, existência de medidas de desempenho bem especificadas. Essa proposta de Morris *et al.* (2006) em grande parte estaria compreendida no conceito de Tensões Dinâmicas.

5.4.4 Testes das hipóteses

O Quadro 22 evidencia as hipóteses testadas e os resultados baseados no modelo modificado e cujos comentários foram desenvolvidos nas seções anteriores.

Quadro 22 - Hipóteses e Resultados com base no modelo modificado

Hipóteses	Resultado
H1: Nível de Incertezas Estratégicas está associado positivamente com o Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial.	Não foi validada.
H2: Uso Diagnóstico está associado negativamente com as competências.	Não foi validada.
H3: Uso Interativo está associado positivamente com competências.	Validada, com exceção de Empreendedorismo.
H4: Tensão Dinâmica está associada positivamente com competências.	Validada
H5: Uso Diagnóstico e Uso Interativo são utilizados complementarmente.	Validada
H6: Existe Relacionamento entre Uso Diagnóstico, Uso Interativo, Tensão Dinâmica e Desempenho Econômico, ativado pelas Competências.	Não foi validada

5.5 Modelo alternativo

Tendo cumprido a finalidade ao qual o trabalho se propôs, procedeu-se ao teste de um Modelo Alternativo calcado no referencial teórico e também nos resultados dos testes estatísticos. Modelos alternativos foram testados em diversos trabalhos como o de Henri (2006), Widener (2007), Naranjo-Gil e Hartmann (2006) e objetivam o desenvolvimento de novos modelos teóricos.

5.5.1 Passos desenvolvidos

O teste do Modelo Alternativo foi feito considerando alguns passos e justificativas:

1) Troca dos indicadores de Desempenho

Como o indicador ROE não mostrou relacionamento positivo com as Competências, optou-se por seguir os estudos de Henri (2006), Bisbe e Otley (2004), Govindarajan (1984) e diversos estudos em Estratégia que adotaram o Desempenho como um processo de auto-avaliação. No caso deste trabalho, foram utilizados os seguintes indicadores: Vendas, *Market-Share*, Margem de Lucro e Satisfação de Clientes, e a operacionalização desses indicadores foi pelo cálculo de uma média entre a nota que atribuía a importância destes indicadores para a avaliação de desempenho e a posição comparativa com a concorrência.

2) Exclusão das competências Inovação e Empreendedorismo

Com a troca do indicador de desempenho, os coeficientes das variáveis Inovação e Empreendedorismo não se mostraram significantes estatisticamente com o construto Auto-Desempenho, assim, optou-se em excluir estas duas variáveis considerando o que foi discutido na seção 5.4.

3) Exclusão da variável Incertezas Estratégicas

Como esta variável só tinha relacionamento com a variável Uso Interativo e já no Modelo Modificado não havia relacionamento positivo estatisticamente significativo, optou-se em excluir essa variável.

Dessa forma, seguindo os mesmos passos para o desenvolvimento do Modelo Original e Modelo Modificado, foi desenvolvido o Modelo Alternativo, o qual pode ser visto, graficamente, na Figura 6.

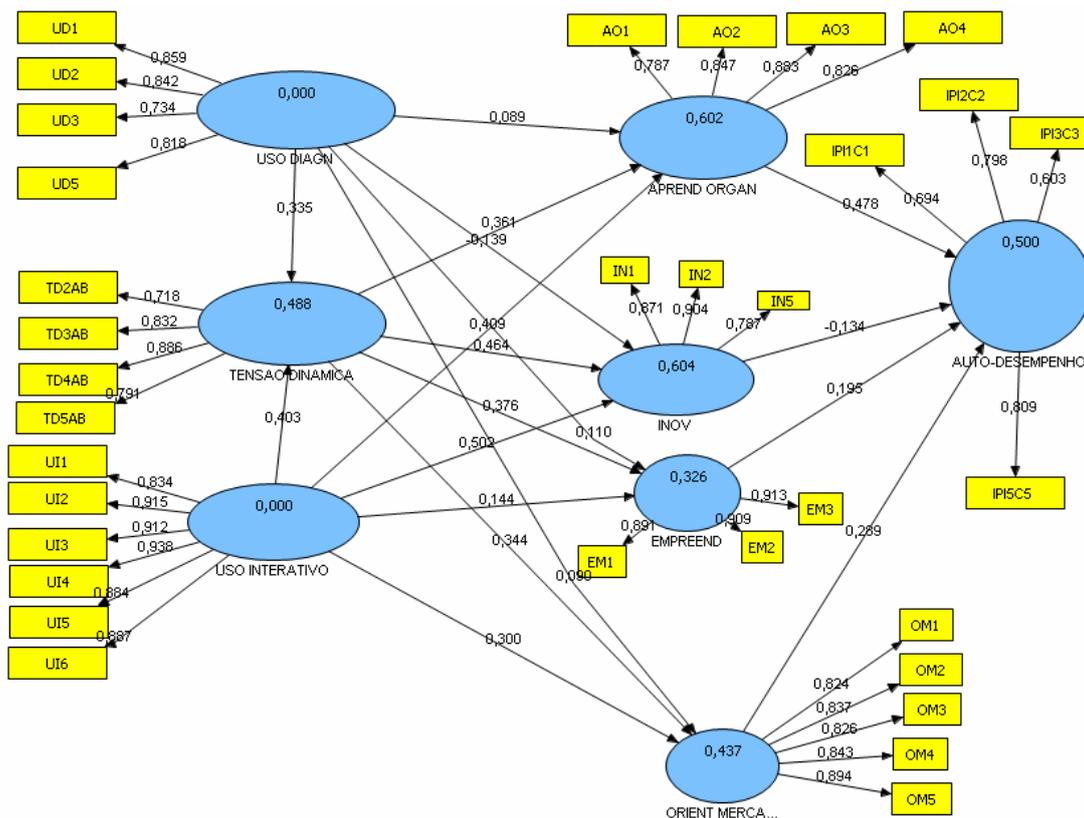


Figura 6 - Modelo Alternativo com todas as competências – PLS

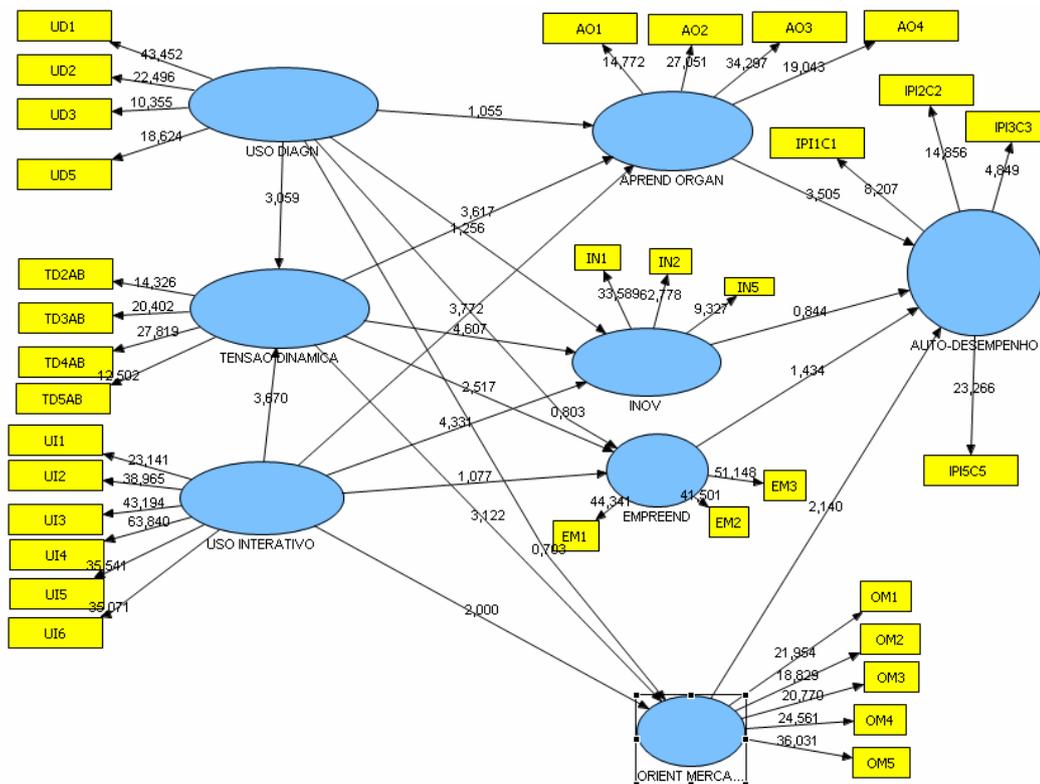


Figura 7 - Modelo Alternativo com todas as competências- bootstrapping teste t

Na Figura 7 pode-se identificar que não se comprovou o relacionamento entre Inovação e Empreendedorismo com o Auto-Desempenho, assim optou-se em excluir essas duas variáveis.

A seguir, na Figura 8, identificam-se os resultados somente considerando as duas variáveis que mostram ter relacionamento com o desempenho.

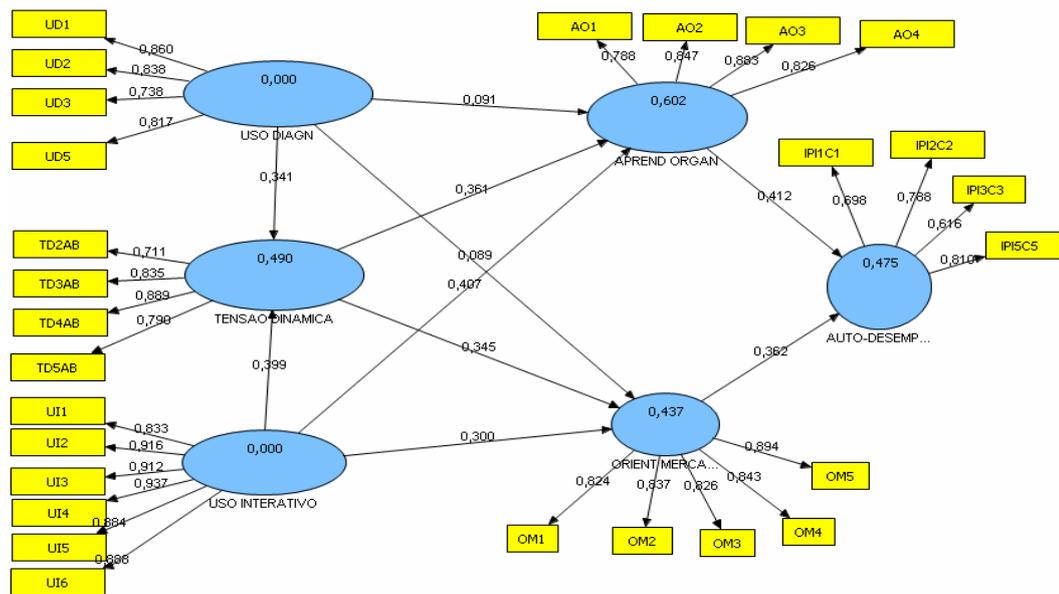


Figura 8 – Modelo alternativo final com as variáveis aprendizagem e orientação para o mercado

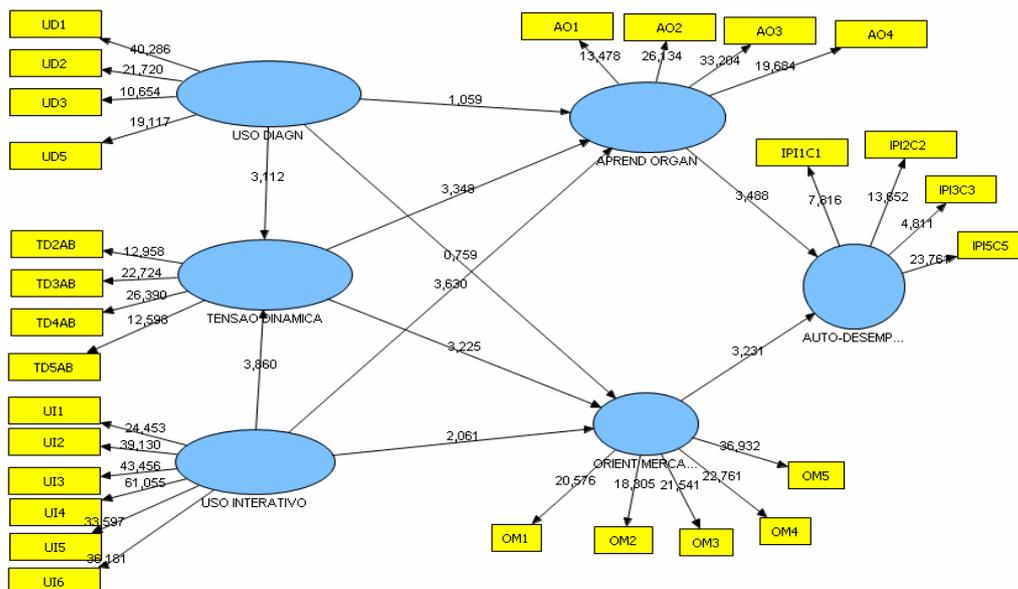


Figura 9 – Modelo alternativo somente com duas variáveis - Bootstrapping

Na Figura 9 identifica-se que somente para a variável Uso Diagnóstico não se comprovou ter relacionamentos significativos com as Competências, os demais relacionamentos se mostraram significantes do ponto de vista estatístico.

5.5.2 Discussões sobre o Modelo Alternativo Final

Na Tabela 8, identificam-se os testes estatísticos do Modelo Alternativo Final, os quais atendem a todos os pré-requisitos estatísticos.

Tabela 8 – Testes Estatísticos do Modelo Alternativo

	<i>AVE</i>	<i>Composite Reliability</i>	<i>R Square</i>	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Communality</i>	<i>Redundancy</i>
APREND ORGAN	0,6999	0,9030	0,6024	0,8567	0,6999	0,2586
AUTO-DESEMPENHO	0,5359	0,8204	0,4747	0,7226	0,5359	0,1779
ORIENT MERCADO	0,7146	0,9260	0,4373	0,9000	0,7146	0,2117
TENSAO DINAMICA	0,6543	0,8827	0,4900	0,8222	0,6543	0,2154
USO DIAGN	0,6633	0,8871		0,8320	0,6633	
USO INTERATIVO	0,8022	0,9605		0,9504	0,8022	

A VME ou AVE, a qual indica a quantia geral da variância explicada pelo construto, ficou com todos os construtos acima de 0,5. A confiabilidade composta mostrou-se bastante adequada, com todas as variáveis acima de 0,8, o que mostra que o indicador mediu adequadamente o construto, o mesmo se aplicando ao Alpha de Cronbach com todos acima de 0,7.

O modelo mostrou um grau adequado de explicação das variáveis independentes pelas variações nas variáveis dependentes, uma vez que o menor R^2 foi de 0,43. Interessante notar o alto poder explicativo do construto Aprendizagem Organizacional com 0,85.

No teste de validade discriminante, a raiz quadrada da VME ficou sempre maior que as correlações, conforme se pode identificar na Tabela 9, indicando que os construtos estão adequadamente discriminados.

Tabela 9 – Matriz de Correlações e Raiz Quadrada da VME – Modelo Alternativo Final

	APREND ORGAN	AUTO- DESEMPE- NHO	ORIENT MERCADO	TENSAO DINAMICA	USO DIAGN	USO INTE- RAT
APREND ORGAN	0,8366					
AUTO- DESEMPENHO	0,6230	0,7320				
ORIENT MERCADO	0,5829	0,6022	0,8453			
TENSAO DINAMICA	0,6928	0,6932	0,6035	0,8089		
USO DIAGN	0,6491	0,5402	0,5517	0,6558	0,8144	
USO INTERATIVO	0,7201	0,5223	0,6005	0,6679	0,7891	0,8957

Na análise das correlações identifica-se que Aprendizagem Organizacional tem alta correlação com todas as outras variáveis, revelando-se uma das variáveis mais importantes. Tensão Dinâmica tem uma alta correlação com Auto-Desempenho, já Uso Diagnóstico e Uso Interativo possuem alta correlação indicando que os dois construtos são complementares.

Quanto ao teste de adequação do modelo, o teste *Goodness of Fit* GoF teve um índice de 0,5875, indicando uma boa adequação do modelo.

Na Tabela 10 identificam-se os coeficientes da Equação e o Teste T dos coeficientes. Todos os que se mostraram significantes estatisticamente ao nível de 5%, possuíam coeficientes acima de 0,3. Os relacionamentos do Uso Diagnóstico com as Competências Aprendizagem Organizacional e Orientação para o Mercado, embora positivos, não se mostraram significantes estatisticamente, consoante os argumentos na discussão do Modelo Modificado.

Tabela 10 – Estatística T do Modelo Alternativo Final

	<i>Original Sample (O)</i>	<i>Sample Mean (M)</i>	<i>Standard Deviation (STDEV)</i>	<i>Standard Error (STERR)</i>	<i>T Statistics (O/STERR)</i>
APREND ORGAN -> AUTO- DESEMPENHO	0,411925	0,404967	0,118110	0,118110	3,487652*
ORIENT MERCADO - > AUTO- DESEMPENHO	0,362115	0,381048	0,112086	0,112086	3,230682*
TENSAO DINAMICA -> APREND ORGAN	0,361314	0,363402	0,107912	0,107912	3,348232*
TENSAO DINAMICA -> ORIENT MERCADO	0,344857	0,350452	0,106918	0,106918	3,225420*
USO DIAGN -> APREND ORGAN	0,090913	0,094652	0,085809	0,085809	1,059484
USO DIAGN -> ORIENT MERCADO	0,088835	0,092151	0,117085	0,117085	0,758724
USO DIAGN -> TENSAO DINAMICA	0,341202	0,334344	0,109643	0,109643	3,111945*
USO INTERATIVO -> APREND ORGAN	0,407043	0,400615	0,112127	0,112127	3,630212*
USO INTERATIVO -> ORIENT MERCADO	0,300030	0,296727	0,145557	0,145557	2,061248*
USO INTERATIVO -> TENSAO DINAMICA	0,398648	0,407814	0,103274	0,103274	3,860115*

* significativa estatisticamente ao nível de 0,05.

Por fim, é interessante notar que as competências mais significativas no Modelo Alternativo Final são a Aprendizagem Organizacional e Orientação para o Mercado, o que confirma a recomendação que esses dois construtos sejam estudados conjuntamente (PERIN, 2001; SLATER; NAVER, 1995). Os resultados estão em linha com a afirmação de que a Aprendizagem Organizacional é a principal competência para a obtenção de vantagem competitiva (LEITE; PORSE, 2005) e estimulada pelo Uso Interativo e Tensão Dinâmica. Já Orientação para o Mercado é bastante estimulada pelo Uso Interativo do SCG, possivelmente porque a Contabilidade Gerencial tradicionalmente gera informações de resultados por clientes e segmentos de negócios e, também, pelas ferramentas de simulação de estratégias concorrenciais com alterações de preços, custos e volume.

No quadro 23 podem ser visualizadas todas as hipóteses e os resultados, considerando todos os modelos, Original, Modificado e Alternativo Final e cujos resultados foram discutidos nesse capítulo.

Quadro 23 - Teste de Hipóteses considerando todos os modelos estudados

Hipóteses	Resultado
H1: Nível de Incertezas Estratégicas está associado positivamente com o Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial.	Não foi validada.
H2: Uso Diagnóstico está associado negativamente com as competências.	Não foi validada.
H3: Uso Interativo está associado positivamente com competências.	Validada, com exceção de Empreendedorismo.
H4: Tensão Dinâmica está associada positivamente com competências.	Validada
H5: Uso Diagnóstico e Uso Interativo são utilizados complementarmente.	Validada
H6: Existe Relacionamento entre Uso Diagnóstico, Uso Interativo, Tensão Dinâmica e Desempenho Econômico, ativado pelas Competências.	Não foi validada quando medido pelo ROE Quando o desempenho foi medido por auto-avaliação, somente as competências Aprendizagem Organizacional e Orientação para Mercado mostraram ter relacionamento.

6 CONCLUSÕES

O Sistema de Controle Gerencial, embora com pouco destaque na literatura brasileira de Estratégia, pode contribuir para que as organizações desenvolvam e aperfeiçoem as competências, as quais são relevantes para a obtenção da vantagem competitiva e desempenho. Na tentativa de resgatar o papel do Sistema de Controle Gerencial como relevante para as organizações, a dimensão Uso foi estudada buscando entender se a forma como o SCG é utilizado tem algum relacionamento com o Desempenho.

O propósito desta pesquisa foi identificar os relacionamentos do Uso do Sistema de Controle Gerencial no desenvolvimento das Competências Organizacionais e os efeitos no Desempenho. A pesquisa foi desenvolvida em 104 empresas brasileiras de grande porte, constantes da Revista Exame 1.000 Maiores Empresas e teve como principais respondentes os gerentes de controladoria e finanças.

Utilizou-se a técnica estatística multivariada Modelagem de Equação Estrutural com o método de estimação *Partial Least Squares*, ferramenta adequada do ponto de vista estatístico para identificar relacionamentos interdependentes entre diversas variáveis e, também, para resolver os problemas da necessidade de grandes amostras.

O trabalho foi desenvolvido com base em um modelo composto por construtos da Contabilidade Gerencial (Dimensão Uso do Sistema de Controle Gerencial) e da Estratégia (Visão Baseada em Recursos) tendo como base o modelo de Henri (2006), e os resultados foram discutidos no capítulo 5.

Os principais resultados do trabalho atendem aos objetivos da pesquisa e, nesse capítulo, são destacadas as considerações finais sobre as hipóteses, as quais remetem, quando necessário, às discussões do capítulo 5.

H1 Nível de Incertezas Estratégicas está associado positivamente com o Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial

Não foi comprovado, mesmo analisando somente as empresas com maior nível de Incertezas Estratégicas. Este resultado sugere uma revisão da operacionalização do construto, bem como pode indicar que o Uso Interativo independe do Nível de Incertezas Estratégicas.

H2 Uso Diagnóstico está associado negativamente com as competências.

Essa hipótese não foi validada, portanto, os resultados deste estudo, diferentemente de Henri (2006), mostram que o Uso Diagnóstico não contribui negativamente para o desenvolvimento das competências, mesmo nos dois modelos analisados, Modificado e Alternativo Final. Isso sugere que o Uso Diagnóstico é importante para uma adequada gestão de uma organização e o processo de controle com base na comparação das metas com os resultados realizados não tem o efeito negativo de desestimular as competências organizacionais. Esses resultados podem sugerir, ainda que exploratoriamente, que o Uso Diagnóstico não estimula o comportamento disfuncional, como sempre é lembrado na literatura internacional (SIMONS, 2000; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007), muito embora o comportamento disfuncional não tenha sido estudado especificamente neste trabalho, como o foi no estudo de Bisbe e Otley (2004).

H3: Uso Interativo está associado positivamente com competências.

O Uso Interativo está presente nas empresas constantes da amostra e os resultados evidenciam que há relacionamento positivo com as Competências Organizacionais, o que é coerente com o estudo de Henri (2006) e dissonante com o resultado do estudo de Widener (2007). A forma como cada organização utiliza o Sistema de Controle Gerencial pode contribuir para o desenvolvimento das competências, assim, os resultados sugerem que as empresas devam usar o SCG de forma interativa, fundamentado no debate e diálogo, buscando identificar estratégias emergentes e novos planos de ação. Essa forma interativa contribui para o processo de Aprendizagem Organizacional, por meio de discussões de visões divergentes e do compartilhamento do conhecimento adquirido entre gerentes e diretores e pode ter influência no desenvolvimento das demais competências, muito embora a relação entre aprendizagem e as demais competências não tenha sido estudada no presente trabalho.

Particularmente, o Uso Interativo se relaciona positivamente com a Orientação para Inovação, com os resultados sugerindo que uma postura investigativa do Uso do SCG contribui para uma organização orientada para Inovação.

Orientação para o Mercado é influenciada pelo Uso Interativo, possivelmente porque a Contabilidade Gerencial, tradicionalmente, fornece informações sobre resultados de clientes e segmento de negócios, além das simulações Custo, Volume, Lucro (CVL) com o uso das técnicas de análise de sensibilidade. Outra possibilidade é que esse construto está presente nas organizações como reflexo de uma sensibilização para o atendimento das necessidades dos clientes e do monitoramento do mercado.

Já em relação à Orientação para Empreendedorismo, não foi possível comprovar a existência de relacionamento positivo entre Uso Interativo e esse construto. Uma possibilidade é uma não adequada especificação do construto Empreendedorismo conforme já discutido, ou ainda que a operacionalização do construto Uso Interativo não tenha sido suficiente para capturar a Orientação para Empreendedorismo. Na perspectiva contingencial, repousa a explicação que a amostra possa conter empresas de segmentos menos suscetíveis ao ambiente competitivo, com maior regulação, como o segmento de energia elétrica, e, possivelmente, com menor orientação para o Empreendedorismo.

Restrito ao modelo de Henri (2006) e de Simons (1995, 2000), os resultados sugerem que existe uma possibilidade de que o Uso Interativo, na forma como foi operacionalizado, não compreenda as características necessárias para uma organização orientada para o Empreendedorismo. É possível que seja necessário outro construto, porém, diferente do que é sugerido por Morris *et al.* (2006), esse construto poderia ser complementar aos construtos Uso Diagnóstico e Uso Interativo, e caracterizar-se-ia por conter as principais dimensões da Orientação para Empreendedorismo Corporativo, a qual compreende a identificação, análise e implementação de novos negócios. Esse construto poderia ser intitulado “Uso Exploratório”, em linha com o conceito de *exploration* de March (1991) que envolve a pesquisa, experimentação, inovação e descoberta, e que foi definido como prospecção por Popadiuk (2007). No Uso Exploratório a utilização do SCG tem como principal foco identificar oportunidades para novos negócios, simular a viabilidade e os riscos desses novos projetos.

H4: Tensão Dinâmica está associada positivamente com competências.

Os resultados, também, mostraram que as Tensões Dinâmicas são importantes para o desenvolvimento das competências organizacionais, portanto, é saudável que visões conflitantes devam ser “confrontadas” como forma de balancear os objetivos organizacionais. Pode-se inferir que, no processo de definição das metas, a organização não, necessariamente, deva optar por um aspecto, de curto prazo ou de longo prazo, por exemplo, mas que certa flexibilidade é importante para manter uma efetiva gestão. Esses resultados são importantes para a definição de metas, ensejando que as metas de longo prazo continuem sendo formuladas em termos de objetivos de perpetuidade, enquanto as metas de curto prazo contenham uma adequada dose de racionalidade e sejam desafiadoras.

Quanto ao ambiente organizacional, os resultados sugerem que é necessária a manutenção de um ambiente competitivo e ao mesmo tempo cooperativo, ou seja, os gestores devem ser motivados à colaboração por meio de controles culturais e informais, mas deveria ser enfatizada e valorizada a competição fundamentada na meritocracia.

Na questão do monitoramento dos riscos e a busca de crescimento, essa tensão deve ser adequadamente balanceada, embora aparente ser natural a busca de crescimento pelas organizações e a história recente tem mostrado que é necessário gerenciar os riscos derivados desse crescimento. Nesse ponto, a pesquisa tem uma limitação, pois não estudou o Sistema de Restrições e o Sistema de Crenças, os quais são componentes do modelo *Levers of Control* de Simons. Um adequado Sistema de Restrições, geralmente calcado em código de conduta ética, deve ser orientado do ponto de vista filosófico pelo Sistema de Crenças e disseminado de forma cultural por meio de exemplos e compartilhamento dos valores junto aos funcionários.

A Tensão Dinâmica entre flexibilidade e controle está presente nos resultados da pesquisa e os resultados sugerem que não há uma única opção. Do ponto de vista contingencial, em setores com maior nível de incertezas seria esperado haver maior flexibilidade, porém esse recorte não foi analisado neste trabalho, ensejando futuros estudos. Os resultados indicam que um adequado equilíbrio entre flexibilidade e controle ativam as competências organizacionais, sob o pressuposto da emergência de novas estratégias.

H5: Uso Diagnóstico e Uso Interativo são utilizados complementarmente.

Os resultados confirmaram que o Uso Diagnóstico e o Uso Interativo não são excludentes, mas, sim, complementares e, combinados com as Tensões Dinâmicas, contribuem para um processo de controle gerencial adequado, estimulando o desenvolvimento das competências. Assim, não se deve abandonar o Uso Diagnóstico, calcado no orçamento, ele continua válido e útil para manter a organização dentro de um rumo definido, contrariamente ao que preconizam os defensores do *Beyond Budgeting* como Hope e Fraser (2003).

H6: Existe Relacionamento entre Uso Diagnóstico, Uso Interativo, Tensão Dinâmica e Desempenho Econômico, ativado pelas Competências.

Quando o desempenho foi operacionalizado pelo ROE esta hipótese não foi validada, pois o modelo não capturou relacionamento positivo entre estas variáveis, o que em princípio está coerente com o estudo de Henri (2006), muito embora naquele trabalho o desempenho tenha sido estudado por auto-avaliação. Os resultados ensejam que outras variáveis entre as competências e desempenho necessitam ser incluídas no modelo, tais como resultados da inovação, tamanho, grau de concorrência, dentre outros.

Quando o desempenho foi operacionalizado por auto-avaliação com base nos indicadores *Market-share*, vendas, margem de lucro e satisfação de clientes, consoante diversos estudos em Estratégia e Contabilidade Gerencial, houve uma mudança nos relacionamentos das competências com o desempenho. A mensuração de desempenho, incluindo indicadores não-monetários atende à sugestão de Henri (2006) e pode refletir melhor as dimensões de desempenho, calcadas não somente com base em indicadores de valores monetários. A limitação é que esta medição é subjetiva e fruto da percepção dos gerentes de controladoria e finanças, muito embora estes sejam “atores” no cenário organizacional da discussão e avaliação de desempenho e presumidamente conhecem as principais dimensões de desempenho da empresa.

No modelo alternativo as competências que tiveram relacionamento com desempenho (medido por auto-avaliação) foram a Aprendizagem Organizacional e a Orientação para Mercado. Esses resultados validam que a Aprendizagem Organizacional é, senão a principal, a mais influente das outras competências e aquela que está mais próxima do processo de controle gerencial, visto que da combinação do Uso Diagnóstico, Uso Interativo e gerenciamento das Tensões Dinâmicas há um componente facilitador do processo de

Aprendizagem Organizacional. Orientação para Mercado talvez seja a competência que seja mais influenciada pelo uso dos relatórios de controle gerencial, uma vez que é comum a ênfase nos resultados das vendas por região, clientes e produtos, fornecendo a base informacional para esse tipo de orientação.

6.1 Contribuições da pesquisa

Discutidas as considerações finais sobre as hipóteses e sujeitas às limitações da pesquisa, entende-se que a pesquisa gerou algumas contribuições relevantes.

A pesquisa contribuiu para a literatura ao: (1) permitir a comparabilidade dos resultados entre empresas brasileiras e empresas de outros países; (2) sugerir que, para comprovação dos relacionamentos entre a dimensão uso, as competências e o desempenho (medido pelo ROE), é necessário incluir outras variáveis em futuras pesquisas; (3) confirmar a dimensão Uso Interativo como influenciadora das competências, validando os estudos anteriores; (4) não confirmar que a dimensão Uso Diagnóstico afeta negativamente o desenvolvimento das competências organizacionais, o que contribui para o entendimento do papel relevante do processo de Controle Gerencial; (5) explorar a possibilidade de que seja necessário um aperfeiçoamento da operacionalização do uso do SCG com a Orientação para o Empreendedorismo; (6) recomendar uma atenção maior aos estudos complementares entre Estratégia e Contabilidade gerencial, já que o Sistema de Controle gerencial tem influência no processo decisório e no desenvolvimento de Competências Organizacionais; (7) operacionalizar o construto Tensões Dinâmicas para futuras pesquisas.

Especificamente para as organizações, entende-se que as principais contribuições do estudo se referem a: (1) recomendação na forma como se utiliza o Sistema de Controle Gerencial, pois, se utilizado de forma balanceada (diagnóstica e interativamente), com ênfase no acompanhamento das metas e na discussão interativa com os gestores, ele pode contribuir para o processo de desenvolvimento de competências organizacionais/orientações, as quais se materializam em decisões e ações e espera-se que tragam melhorias no desempenho organizacional; (2) as Tensões Dinâmicas, enquanto tratadas como objetivos conflitantes, devem merecer a atenção dos executivos no processo de definição de metas, pois contribuem para o desenvolvimento das competências; (3) o processo de Aprendizagem Organizacional e Orientação para Mercado devem ser estimulados a partir do processo de controle gerencial,

habilitando a organização a identificar novas idéias acerca dos problemas e situações e tomar decisões que possam melhorar o desempenho organizacional.

6.2 Limitações e sugestões para futuras pesquisas

Na análise dos resultados, deve-se levar em conta algumas limitações: (1) os resultados baseiam-se na percepção dos gestores de controladoria e finanças das empresas brasileiras de grande porte, portanto, os resultados poderiam ser diferentes se os respondentes fossem de outra área, ou também de outro porte de empresa; (2) a amostra pode não representar a população, uma vez que se obtiveram 104 empresas e houve uma relativa concentração do setor de energia, muito embora essa também seja uma característica da população; (3) a análise não contemplou aspectos contingenciais, que demandaria uma análise por setores, até por limitação da própria quantidade de empresas, e também pelo tipo de orientação estratégica; (4) outra limitação diz respeito à operacionalização dos construtos, pois, ao se optar por trabalhar com um modelo abrangente, se corre o risco de ter excluído algum atributo que possa captar mais adequadamente o construto.

Por outro lado, o tema que combina Uso, Estratégia e Desempenho é bastante instigante e merecedor de estudos que podem contribuir para elucidar melhor esses relacionamentos. Sugerem-se algumas possibilidades: (1) a replicação deste trabalho, porém, com a troca do perfil de respondentes para profissionais de outras áreas como diretores de unidades de negócio e de empresas; (2) a realização de estudos de casos em empresas brasileiras com culturas organizacionais, estratégia e desempenho distintos; (3) o aprofundamento dos relacionamentos do Uso do Sistema de Controle Gerencial com algumas competências específicas como Aprendizagem Organizacional, Orientação para Mercado e Empreendedorismo; (4) a inclusão de outros construtos oriundos de outros campos do conhecimento como Comportamento Organizacional; (5) a medição de desempenho por meio de auto-avaliação, já que os números contábeis poderão sofrer grandes alterações em função da adoção da Lei 11.638/07 e das normas internacionais, e como forma de incluir médias empresas.

O campo da pesquisa em Contabilidade Gerencial é bastante fértil mas existem grandes desafios a serem enfrentados, há uma predominância do uso de métodos quantitativos que exigem grande número de respondentes, porém, há o problema da questão das regras rígidas das empresas que não permitem que os profissionais possam responder questões que, de alguma forma, reflitam as práticas internas organizacionais. O desafio para pesquisadores de Contabilidade Gerencial é gerar contribuições importantes para a comunidade empresarial que induzam os profissionais a participar das pesquisas e, nesse sentido, espera-se que este trabalho tenha contribuído para esse objetivo.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. *The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study*. **Accounting, Organizations and Society**, 24, p. 189-204, 1999.

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Sistema de controle gerencial e contextos de processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. *In: 7º. CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*, 2007. São Paulo. **Anais...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2007.

ALMEIDA, A. R.; BOTELHO, D. Construção de questionários. *In: BOTELHO, D.; ZOUAIN, D. M. (Org.)*. **Pesquisa quantitativa em administração**. São Paulo: Atlas, 2006.

ANTONCIC, B.; HISRICH, R.D. *Clarifying the intrapreneurship concept*. **Journal of Small Business and Enterprise Development**, vol. 10, n.1, p.-7-24, 2003.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistema de controle gerencial**. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTONELLO, C.S. A metamorfose da aprendizagem organizacional: uma revisão crítica. *In: RUAS, R. L. et al. (Org.)*. **Aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ARAGÃO, L. A.; OLIVEIRA, O. V. Visão baseada em recursos e capacidades dinâmicas no contexto brasileiro: a produção e a evolução acadêmica em dez anos de contribuições. *In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD*, 2007. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

ARGYRIS, C. **Enfrentando defesas empresariais**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____; SCHÖN, D. A. *Organizational learning II: theory, method, and practice*. Addison-Wesley, 1996.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 2006.

ATKINSON, A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BAKER, W. E.; SINKULA, J. M. *The synergistic effect of market orientation and learning organization on organizational performance*. **Journal of the Academy of Marketing Science**, v. 27, n. 4, p. 411-427, 1999.

BARNEY, J. *Firm resources and sustained competitive advantage* **Journal of Management**, vol. 17, 1, p.99 - 120.1991.

_____. *Gaining and sustaining competitive advantage*. 3rd ed. Pearson, 2007.

BEUREN, I. M.; ROEDEL, A. O uso do custeio baseado em atividades (ABC - Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, n. 30, p. 7-18, 09-12/2002.

BIDO, D. S. **Material de apresentação do curso Equação Estrutural**. Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2008.

BISBE, J.; OTLEY, D. *The effects of the interactive use of management control systems on product innovation*. **Accounting, Organizations and Society**, 29, p. 709-737, 2004.

_____. BATISTA-FOGUET, J.M.; CHENHALL, R. *Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification*. **Accounting, Organizations and Society**, 32, p.789-820, 2007.

BLUNCH, N. J. *Introduction to structural equation modelling using spss and AMOS*. Sage, 2008.

BRIGHAM, E. F. *et al.* **Administração financeira: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2001.

BRITO, L. A. L.; VASCONCELOS, F. C. de. *Performance of brazilian companies: year effects, line of business and individual firms*. **Brazilian Administrative Review**, v. 1, n. 1, p. 1-15, 07-12/2004.

BROWN, S.; EISENHARDT, K. **Estratégia competitiva no limiar do caos: uma visão dinâmica para as transformações corporativas**. São Paulo: Cultrix, 2005.

BRUINING, H. *et al.* *Management control systems and strategy change in buyouts*. **Management Accounting Research**, 15, p. 155-177, 2004.

BYRNE, B. M. *Structural equation modeling with AMOS: basic concepts, applications, and programming*. Lawrence Erlbaum Associates, 2001.

CARDOSO, R. L.; AQUINO, A. C. B. Pesquisa em contabilidade e controladoria. *In*: BOTELHO, D.; ZOUAIN, D. M. (Org.). **Pesquisa quantitativa em administração**. São Paulo: Atlas, 2006.

CHIN, W.W.; MARCOLIN, B.L.; NEWSTED, P.R. *A Partial Least Squares Latent Variable Modeling Approach for Measuring Interaction Effects: Results from a Monte Carlo*

Simulation Study and an Electronic-Mail Emotion/Adoption Study. Information Systems Research, Vol. 14, No. 2, June 2003, p. 189–217, 2003.

CHENHALL, R.H. *Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. Accounting, Organizations and Society*, 30, p. 395–422, 2005.

_____; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*. v. LXI, n. 1, jan. 1986. p. 16-35,1986.

_____; _____. Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega*. v. 23, n. 5, 1995. p. 485-497.

CLARK, B. Measuring Performance: the marketing perspective. In: NELLY, A. (org.) **Business Performance measurement: Theory and practice**. Cambridge University Press: 2002.

COLLIER, P. M. *Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. Management Accounting Research*, 16, p. 321–339, 2005.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. Trad. Lucia Simonini 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COMBS, J. G. *et al. The dimensionality of organizational performance and its implications for strategic management research. Research Methodology in Strategic and Management*, v.2, p. 259-286, 2005.

CYERT, R. M.; MARCH, J. G. *A behavioral theory of the firm*. Blackwell, 2nd ed., 1992.

DAVILA, T.; WOUTERS, M. *Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. Accounting, Organizations and Society*, 30, p.587-608, 2005.

DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. S. Paulo: Atlas, 2000.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. (Org.). **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

EASTERBY-SMITH, M.; *et al. Pesquisa Gerencial em Administração*. São Paulo: Pioneira, 1999.

EBOLI, M. O desenvolvimento das pessoas e as universidades corporativas. In: FLEURY, M. T. (Org.) **As pessoas na organização**. S. Paulo: Gente, 2002.

ECO, U. **Como se faz uma tese**. São Paulo: Perspectiva, 1998. .

EISENHARDT, K.M; MARTIN, J.A. *Dynamic Capabilities: What Are They?* **Strategic Management Journal**, Vol. 21, No. 10/11, Special Issue: The Evolution of Firm Capabilities, (Oct. - Nov., 2000), pp. 1105-1121, 2000.

ELENKOV, D. *Strategic uncertainty and environmental scanning: The case for institutional influences on scanning behavior*. **Strategic Management Journal**, vol.18, n.4, p.278-302, 1997.

ENGLISH, T. *Tension analysis in international organizations: a tool for breaking down comunicational barriers*. **The International Journal of Organizational Analysis**, vol. 9, n.1, p.58-83, 2001

ESPEJO, M.M.S. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

ETHERINGTON, L.; TJOSVOLD, D. *Managing budget conflicts: Contribution of goal interdependence and interaction*. **Revue Canadienne des Sciences de l'Administration**; Jun 1998; 15, 2, 1998.

FERNANDES, B. H. R. **Competências e performance organizacional**: um estudo organizacional. 2004. Tese (Doutorado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

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

FLETCHER, D. S.; TAPLIN, I. M. **Understanding organizational evolution**. Quorum Books, 2002.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. **Estratégias empresariais e formação de competências**: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira. S. Paulo: Atlas, 2000.

_____; _____. Estratégias competitivas e competências essenciais: perspectivas para a internacionalização da indústria no Brasil. **Gestão e Produção**, v. 10, n. 2, p. 129-144, 08/2003.

_____; OLIVEIRA JR., M. M. Aprendizagem e Gestão do Conhecimento. In: FLEURY, M. T. (Org.) **As pessoas na organização**. S. Paulo: Gente, 2002, 306 p.

FREZATTI, F. *Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study*. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, 2. Edição Especial, p. 147-165, 2005.

_____. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **Revista de Administração**, v. 41, n. 1, p. 5-17, 1-02-03/2006.

FROW, N.; MARGINSON, D.; OGDEN, S. Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. **Management Accounting Research**, 16, p. 269-292, 2006.

GARRISON, R.; NOREEN, E. **Managerial Accounting**. McGraw-Hill, 2000.

GILLEY, J.W.; MAYCUNICH, A. **Organizational Learning, Performance, and Change**. Cambridge, Perseus, 2000.

GONÇALVES, A. R.; QUINTELA, R. H. *The role of internal and external factors in the performance of brazilians companies and its evolution between 1990 and 2003*. **BAR Brazilian Administration Review**. ANPAD, ano/v. 3, n. 2, p. 1-1407, 12/2006.

GOVINDARAJAN, V. *Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 2, p. 125-135, 1984.

_____; GUPTA A. K. *Linking control systems to business unit strategy: impact on performance*. **Accounting, Organizations and Society**, p. 51-66, 1985.

GRANDLUND, M. *Towards explaining stability in and around management accounting systems*. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 141-166, 06/2001.

_____; LUKKA, K. It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, 1998.

GRANT, R. M. **Contemporary strategy analysis**. Blackwell, 2008.

GUERRA, A.R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. Dissertação (Mestrado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

GUERREIRO, R. *et al.* Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Finanças, USP**. São Paulo, ed. Comemorativa, p. 7-21, 09/2006.

GUILDENS, C. *et al.* *An international comparison of strategic management accounting practices.* **Management Accounting Research**, 11, p. 111-135, 2000.

HAGE, J. Organizations and innovation: contributions from organizational sociology and administrative science. *In: CASPER, S.; WAARDEN, F.V. Innovation and Institutions: a multidisciplinary review of the study of innovation systems.* Edward Elgar, 2005.

HAIR JR., J. F. *et al.* **Análise multivariada de dados.** Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, S. C. *et al.* *Practice development in budgeting: an overview and research perspective.* **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 96-116, 2003.

HELFAT, C.E. *Stylized facts regarding the evolution of organizational resources and capabilities.* *In: HELFAT, C. E. The SMS Blackwell Handbook of Organizational Capabilities.* Blackwell, 2003.

HENRI, J. F. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. **Accounting, Organizations and Society**, 31, p. 529-558, 2006.

HITT, M.A. *et al.* **Strategic management: competitiveness and globalization** (concepts and cases). 428 p. Thomson, 2007.

HOPE, J.; FRASER, R. *Who needs budgets?* **Harvard Business Review**, 02/2003.

HOPWOOD, A. *An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation.* **Journal of Accounting Research**, v.10, p.156-182, 1972.

HORNGREN, C. T. *et al.* **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Pearson, 2004.

HURLEY, R. F.; HULT, G. T. M. *Innovation, market orientation, and organizational learning: an integration and empirical examination.* **Journal of Marketing**, 62, p. 42-54, 1998.

JAUCH, L.R.; KRAFT, K.L. *Strategic management of uncertainty.* **Academy of Management Journal**, vol. 11, n.4, p.777-790, 1986.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The balanced scorecard: measures that drive performance.* **Harvard Business Review**, p. 71-80, 1-02/1992.

KERLINGER, F.N.; LEE, H.B. **Foundations of behavioral research**. 4th ed. California: Thomson Learning, 2000.

KOBER, R. *et al.* *The interrelationship between management control mechanisms and strategy*. **Management Accounting Research**, 18, p. 425-452, 2007.

KÖCHE, J. C. **Fundamentos de Metodologia Científica**. Petrópolis: Vozes, 2002.

KOHLI, A. K.; JAWORSKI, B. J. *Market orientation: the construct, research propositions, and managerial implications*. **Journal of Marketing**, v. 54, p. 1-18, 04/1990.

KOTLER, P. **Administração de Marketing**. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. São Paulo: Perspectiva, 2001.

KURATKO, D. F. *et al.* *Corporate Entrepreneurship Behavior Among Managers: A Review of Theory, Research, and Practice*. p. 7-45 In: SHEPHERD, D. A.; KATZ, J. A. (Org.). **Corporate Entrepreneurship**. Elsevier, 2004.

LANGFIELD-SMITH, K. *Management Control Systems and Strategy: A Critical Review*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

LEITE, J. B; PORSSE, M.C.S. *Competição baseada em competências e aprendizagem organizacional: em busca da vantagem competitiva*. In: RUAS, R. L. et al. (Org.). **Aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

LESTER, D.L.; PARNEL, J.A; CAHARRER, S. *Organizational life cycle: a five-stage empirical scale*. **The International Journal of Organizational Analysis**, vol.11, n.4, p.339-354, 2003

LEVITT; B. MARCH, J.G. *Organizational Learning*. **Annual Review of Sociology**, vol.14, 1998.

LÓPEZ, S.P.; PEÓN, J.M.M; ORDÁS, C.J.V. *Organizational Learning as a determining factor in business performance*. **The Learning Organization**, 12, 3, p.227-245, 2005.

LUFT, J.; SHIELDS, M. D. *Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research*. **Accounting, Organizations and Society**, 28, p. 169-249, 2003.

MARCH, J.G. *Exploration and exploitation in organizational learning*. **Organization Science**, vol. 2, issue 1, special 1, p.71-87, 1991

MARGINSON, D. E. W. *Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence form a UK organization*. **Strategic Management Journal**, 23, n. 11, p. 1019, 11/2002.

MARTINS, G.A.; THEOPHILO, C.R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MENDONÇA NETO, O. R. **Mudanças de paradigmas na contabilidade brasileira: análise a partir da aplicação da sociologia da tradução**. 2007. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

MERCHANT, K. A. *The effects of financial controls on data manipulation and management myopia*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 4, p. 297-313, 1990.

_____; VAN DER STEDE, W. A. *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. 850 p. Pearson, 2007.

MINTZBERG, H.; LAMPEL, J. *Reflecting on the strategy process*. **Sloan Management Review**, p. 21-30, Spring, 1999.

MORRIS, M.H. ; ALLEN, J. ; SCHINDEHUTLE, M.; AVILA, R. *Balanced Management Control System as a mechanism for achieving corporate entrepreneurship*. **Journal of Managerial Issues**, vol. XVIII, n.4, p.468-493, Winter, 2006,

MORRIS, M. H. *et al. Corporate entrepreneurship and innovation*. Thomson, 2008.

NAMAN, J. L., & SLEVIN, D. P. Entrepreneurship and the concept of fit: a model and empirical tests. **Strategic Management Journal**, 14, p.137–153, 1993.

NARVER, J.C.; SLATER, S.F. The Effect of a Market Orientation on Business Profitability. **Journal of Marketing**, p.20-35, october, 1990

NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. *How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy*. **Journal of Management Accounting Research**, v. 18, p. 21-53, 2006.

_____;_____. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, Issues 7-8, 10-11/2007.

NEELY, A.; *et al. Getting the measure your business*. Cambridge University Press, 2002.

NICKERSON, J.A. *Toward an Economizing Theory of Strategy*(June 1997). Washington University WP OLIN-97-07.Available at SSRN. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=10926>>. Acesso em: 2008.

NILSSON, F. *Strategy and management control systems: a study of the design and use of management control systems following takeover*. **Accounting and Finance**, 42, p. 41-71, 2002.

OSTERLOH, M.; FREY, B. S. *Does pay for performance really motivate employees?* In: NELLY, A. (Org.) **Business performance measurement: theory and practice**. Cambridge University Press: 2002.

OTLEY, D. T. *The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis*. **Accounting, Organizations and Society**. v. 5, p. 413-428, 1980.

PEREZ, G. **Adoção de Inovações Tecnológicas: Um estudo sobre o uso de sistemas de informação na área de saúde**. Tese (Doutorado em Administração). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

PERIN, M. G. **A relação entre orientação para mercado, aprendizagem organizacional, e performance**. Tese (Doutorado em Administração). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2001.

POPADIUK, S. *Exploration-exploitation de ativos de conhecimento: sobrevivência, paridade ou desempenho superior?* In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 2007. Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

PORTER, M. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1989

RINGLE, C.M.; WENDE, S./ WILL, A. **SmartPLS 2.0 M3 (beta)**. Germany: University of Hamburg, 2005. Disponível em <<http://www.smartpls.de>>. Acesso em 15/08/2008.

RUAS, R. *Gestão por competências: uma contribuição à estratégia das organizações*. In: RUAS, R. L. *et al.* (Org.). **Aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005, 222p.

RUMELT, R.P. *How much does industry matter?* **Strategic Management Journal**, v. 12, p. 167-185, 1991.

SCAPENS, R. W. *Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice*. **Management Accounting Research**, 5, p. 301-321, 1994.

SCHMALENSEE, R. *Do markets differ much?* **American Economic Review**, v. 74, n. 3, p. 341-351, 1985.

SHANE, S. A. **A general theory of entrepreneurship: the individual-opportunity nexus**. Edward Elgar, 2003.

SILVA, E.D.; SILVA, W.V.; DEL CORSO, J.M. *La implementación de la estrategia y el control estratégico: un análisis integrada*. **Revista de Economía e Administração**, vol.6, n.4, p.520-524, out/dez, 2007.

SIMONS, R. *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis*. **Accounting Organizations and Society**, Vol. 12, No. 4, p. 357-374, 1987.

_____. *Levers of Control*. Harvard Business School Publishing, 1995.

_____. *The role of management control systems in creative competitive advantage: new perspectives*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. ½, p. 127-143, 1990.

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

_____. **Performance measurement and control systems for implementing strategy**. Prentice Hall: New Jersey, 348 p, 2000.

_____. *Levers of Organization Design*. Harvard Business School Publishing, 2005.

SITKIN, S. B.. *Learning through failure: the strategy of small losses*. **In**: COHEN, M.D; SPROULL, L.S (editors), *Organizational Learning*. Organization Sciences, Sage, 1996.

SLATER, S. F.; NARVER, J. C. *Market orientation and the learning organization*. **Journal of Marketing**, v. 59, p. 63-74, 07/1995.

SMITH, D.; LANGFIELD-SMITH, K. *Structural equation modeling in management accounting research: critical analysis and opportunities*. **Journal of Accounting Literature**, 23, p. 49-86, 2004.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

SOUZA, M. A. *et al*. *Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais*. **Revista Contabilidade e Finanças USP**, n. 32, p. 40-57, São Paulo, 05-08/2003.

SUBRAMANIAN, R.; ISHAK, S.T. *Competitor analysis practices of US companies: An empirical investigation*. **Management International Review**; First Quarter 1998; 38, 1; 1998.

SUH, W.S.; KEY,S.K.; MUNCHUS, G. *Scanning behaviour and strategic uncertainty: proposing a new relationship by adopting new measurement constructs*. **Management Decision**, 42, 7/8, p.1001-1016, 2004.

SUNDBO, J. *The Strategic Management of Innovation: a sociological and economic theory*. Edward Elgar, 2001.

SUTTON, C. **Strategic concepts**. Macmillan, 1998.

TANI, T. *Interactive control in target cost management*. **Management Accounting Research**, 6, p. 399-414, 1995.

TEECE, D. J. *et al. A. Dynamic capabilities and strategic management*. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 7, p. 509-533, 08/1977.

TENENHAUS, M., VINZI, V.E., CHATELIN, Y.-M.; LAURO, C. *PLS path modelling*. **Computational Statistics and Data Analysis**, 48, 159-205, 2005.

TIPPINS, J. J.; SOHI, R. S. *It competence and firm performance: is organizational learning a missing link?* **Strategic Management Journal**, 24, p. 745-761, 2003.

TSAI, M-T; SHIH, C-M. *The Impact of Marketing Knowledge among Managers on Marketing Capabilities and Business Performance*. **International Journal of Management** Vol. 21 No. 4 , p.524-530, December 2004

TUOMELA, T-S. *The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system*. **Management Accounting Research**, 16, p. 293-320, 2005.

VASCONCELOS, F.C. **Dinâmica Organizacional e Estratégia: Imagens e Conceitos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2007.

_____; BRITO, L. A. L. *Vantagem Competitiva: O Construto e a Métrica*. **Revista de Administração de Empresas** São Paulo, FGV, v. 44, n. 2, p. 51-63, 2004.

_____; CYRINO, A. *Vantagem competitiva: os modelos teóricos atuais e a convergência entre estratégia e teoria organizacional*. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, FGV, v. 40, n. 4, p. 20-38. 2000.

VASCONCELOS, I. F. G. ; MASCARENHAS, A. O. *Organizações em Aprendizagem*. São Paulo: Thomson Learning, 2006.

VAN DE VEN, A. H.; ENGLEMAN, R; M. *Central problems in managing corporate innovation and entrepreneurship*, p. 47-72. In: SHEPHERD, D. A; KATZ, J. A. (Org.). **Corporate Entrepreneurship**. Elsevier, 2004.

VANDENBOSHC, B. *An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness.* **Accounting, Organizations and Society**, 24, p. 77-92, 1999.

VAN DER STEDE, W. A. *The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation.* **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, p. 609-622, 2000.

_____. Measuring 'tight budgetary control'. **Management Accounting Research**, 12, p.119-137, 2001.

WAAL, A. **Strategic performance management: a managerial and behavioral approach.** Palgrave Macmillan, 2007.

WANG, C.L. *Entrepreneurial Orientation, Learning Orientation, and Firm Performance.* **Entrepreneurship Theory and Practice**. p. 635-657, july, 2008.

WERNERFELT, B. *A resource-based view of the firm.* **Strategic Management Journal**, v. 5, n. 2, p. 171-180, 1984.

WESTERBERG, M.; WINCENT, J. *Entrepreneur characteristics and management control: contingency influences on business performance.* **Journal of Business and Entrepreneurship**, vol. 20, n.1, p.37-60, march, 2008.

WIDENER, S.K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, 32, p.757-788, 2007.

WINTER, S. G. *The satisficing principle in capability learning.* SMJ, 2000. In: HELFAT, C.E. (editor). **The SMS blackwel handbook of organizational capabilities.** Blackwell, 2003.

ZOOLO, M.; WINTER, S. G. *Deliberate learning and the evolution of dynamic capabilities.* **Organization Sciences**, v. 13, n.3, p. 339-351, 05-06/2002.

ZWICKER, R.; SOUZA, C. A.; BIDO, D. S. Uma revisão do Modelo do Grau de Informatização de Empresas: novas propostas de estimação e modelagem usando PLS (partial least squares). In: XXXII Encontro da ANPAD, 2008, Rio de Janeiro. **Anais:XXXII Encontro da ANPAD.** Rio de Janeiro : ANPAD, 2008.

APÊNDICES

Apêndice 1 - *E-mail* enviado.

Apêndice 2 - Questionário.

APÊNDICE 1

E-mail enviado

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Ref.: o controle gerencial pode melhorar o desempenho das empresas?

Esta é uma das perguntas que eu espero responder com os resultados da minha pesquisa, base para Tese de Doutorado na FEA/USP. Esta pesquisa discute se existe uma melhor forma de utilizar o controle gerencial e ativar o desempenho. Para atingir esse objetivo, eu necessito que executivos de importantes empresas brasileiras respondam ao questionário. Os respondentes têm gasto somente 15 minutos para responder e todas as questões envolvem apenas assinalar um x.

Importante: Nenhum dado da empresa será divulgado individualmente, nem mesmo o nome das empresas respondentes.

Para acessar ao questionário é simples. Por favor, clique no *link* abaixo
<http://fs2.formsite.com/oyadomari/form574319750/index.html>

Como forma de retribuir essa colaboração, às empresas respondentes serão disponibilizados:

- a) um convite para um *workshop* com o pesquisador sobre o tema Indicadores de *Performance: Dilemas e Possíveis Soluções* na Universidade Presbiteriana Mackenzie em 20 de agosto de 2008;
- b) um convite para a sessão de discussão dos resultados prévios na FEA/USP (data ainda a ser marcada);
- c) um resumo dos principais resultados por *e-mail*.

Tenho confiança de que os resultados da minha Tese de Doutorado serão relevantes para o avanço da Contabilidade Gerencial no Brasil e, nesse sentido, conto com sua preciosa ajuda em disponibilizar um pouco do seu precioso tempo.

Em breve entraremos em contato por telefone para verificar o correto recebimento dessa mensagem.

Muito Obrigado

Atenciosamente

José Carlos Oyadomari
Doutorando em Ciências Contábeis FEA/USP
jcto@usp.br
Curriculum Vitae
<http://lattes.cnpq.br/5722412463663652>
tel. (11) 2114-8273

Esta pesquisa é orientada pelo Prof. Dr. Fábio Frezatti
Curriculum Vitae
<http://lattes.cnpq.br/0943711238845832>

* 4b. Assinale o grau de Influência de cada uma das variáveis abaixo sobre os resultados da empresa . De "1. muito pequena" a "7. muito grande".

	1	2	3	4	5	6	7
1. Adoção de política agressiva de preços pelos concorrentes.	<input type="checkbox"/>						
2. Lançamento de novos produtos pelos concorrentes.	<input type="checkbox"/>						
3. Surgimento de novas tecnologias.	<input type="checkbox"/>						
4. Surgimento de novos competidores.	<input type="checkbox"/>						
5. Alterações na política econômica.	<input type="checkbox"/>						

* Resposta Requerida

▲4 / 5 ▼

Bloco V - Uso Diagnóstico e Interativo do Controle Gerencial

* 5a. Assinale o grau com que Gestores e Alta Direção utilizam os Indicadores de Desempenho para realizar as atividades abaixo: Assinale de "1. Nunca Utilizado" a "7. Extremamente Utilizado".

	1	2	3	4	5	6	7
1. Acompanhar as metas com o que foi planejado.	<input type="checkbox"/>						
2. Projetar (forecasting) os resultados mais prováveis.	<input type="checkbox"/>						
3. Corrigir pequenos ajustes, quando da comparação entre metas e resultados.	<input type="checkbox"/>						
4. Analisar somente as variações significativas entre o orçamento e realizado.	<input type="checkbox"/>						
5. Discutir oportunidades de melhoria entre superiores, subordinados e pares.	<input type="checkbox"/>						
6. Discutir as premissas e novos planos de ação.	<input type="checkbox"/>						
7. Focar nas questões críticas para o sucesso da empresa.	<input type="checkbox"/>						
8. Unificar a visão da organização sobre os problemas que afetam o desempenho da organização.	<input type="checkbox"/>						
9. Criar uma linguagem comum a todos gestores e direção	<input type="checkbox"/>						
10. Desenvolver novas estratégias e planos de ação.	<input type="checkbox"/>						
11. Rever as principais metas	<input type="checkbox"/>						

* 5b. Comparativamente ao que você considera como melhores práticas de controle gerencial adotadas por empresas do setor, assinale a que melhor reflete a situação do processo de controle gerencial da sua organização

* Resposta Requerida

▲5 / 6 ▼

Bloco VI - Estratégia

* 6a. Classifique por ordem de importância os fatores para sua empresa competir no mercado. De "1. Pouco importante" a "7. Extremamente importante"

	1	2	3	4	5	6	7
1.preço	<input type="checkbox"/>						
2.qualidade	<input type="checkbox"/>						
3.entrega	<input type="checkbox"/>						
4.inovação	<input type="checkbox"/>						
5.relacionamento com clientes	<input type="checkbox"/>						

*

6b. Indique o grau de importância das seguintes funções para o alcance dos objetivos estratégicos da sua empresa. De "1. Pouco Importante" a "7. Extremamente Importante"

	1	2	3	4	5	6	7
1.Produção	<input type="checkbox"/>						
2.Logística	<input type="checkbox"/>						
3.Pesquisa e Desenvolvimento e Engenharia	<input type="checkbox"/>						
4.Vendas e Marketing	<input type="checkbox"/>						

* Resposta Requerida

▲6 / 7 ▼

Bloco VII - Dados do respondente e da empresa

* Assinale o que melhor descreve seu cargo:

* Experiência em anos na empresa

* Área Funcional

* Indique a estrutura societária

* Assinale o que melhor representa o ramo de atividade da sua empresa.

* Quantidade de empregados no último exercício

Por gentileza, apenas para efeito de controle dos respondentes, informe o seu nome.

Informe o nome de sua empresa. Em nenhuma hipótese será indicado o nome da empresa, nem mesmo a relação dos respondentes.

Se possível informe um e-mail para enviar os resultados da pesquisa.