

Modelo Alavancas de Controle: Abordagem Teórica em Estudos Nacionais e Internacionais

FILIPY FURTADO SELL

Universidade Federal de Santa Catarina

CAROLINE SULZBACH PLETSCH

Universidade Estadual de Santa Catarina

CARLOS EDUARDO FACIN LAVARDA

Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo

A pesquisa teve como objetivo identificar as principais características dos estudos que abordaram o modelo alavancas de controle de Simons, no âmbito nacional e internacional. Para tanto, foi desenvolvido um estudo bibliométrico e descritivo. Os dados coletados foram organizados em planilha do *Microsoft Excel*, em que se registrou o título do artigo, nome dos autores, ano de publicação, nome do periódico, a metodologia e as oportunidades de pesquisas futuras. Os resultados demonstraram que a revista *Management Accounting Research* foi a que apresentou maior número de artigos publicados sobre as alavancas de controle de Simons (1995). Quanto a autoria, o autor Norman T. Sheehan foi o que apresentou maior número de publicações. O maior número de pesquisas ocorreu no ano de 2012 e 2015. As características metodológicas dos artigos analisados sobressalentes são: documental seguido do estudo de caso, pesquisa empírica, não apresentam o instrumento de pesquisa e utilizaram na análise o sistema de controle de diagnóstico e interativo. Quando evidenciado sobre as oportunidades de pesquisas futuras observa-se uma demanda de pesquisas empíricas para testar modelos teóricos propostos, verificar se os achados são confirmados em outras organizações, verificar as relações entre os sistemas orçamentários, estratégicos e comportamento dos indivíduos frente as quatro alavancas de controles e verificar as relações obtidas com a interação entre as quatro alavancas de controle propostas por Simons (1995). Os estudos analisados demonstraram-se direcionados a gestão, sistemas de controle gerencial, estratégia, inovação e desempenho organizacional. Infere-se que há poucos estudos sobre o tema, o que instiga a realização de novos estudos.

Palavras chave: Sistemas de controle gerencial, Alavancas de controle, Levers of control.

1 INTRODUÇÃO

O processo de controle é uma característica central das organizações, sendo uma parte fundamental da atividade organizacional. A organização pode ser vista como um processo de controle, em que seus membros cooperam para alcançar os objetivos desejados. Para que o processo de controle de uma organização seja completo, é preciso servir a três funções: (i) precisa incluir uma análise de procedimentos que agem para manter a viabilidade do negócio e atingir os objetivos, (ii) procedimentos preocupados com a coordenação e integração, (iii) procedimentos que promovem a adaptação às mudanças (Otley & Berry, 1980).

Para alcançar o controle organizacional, Sistemas de Controle de Gestão são projetados como um conjunto de procedimentos de controle, os quais asseguram que os objetivos da organização sejam alcançados (Kloot, 1997). De acordo com Horngren, Sundem & Stratton (2004, p. 300), Sistemas de Controle de Gestão são uma “integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho”.

Os Sistemas de Controle de Gestão, formados por sistemas e processos formais integrados operacionalizam a Contabilidade Gerencial, utilizando-se de informações para manter ou modificar os mecanismos organizacionais (Oyadomari et al., 2013). Na Contabilidade Gerencial, “a forma como os administradores decidem gerir seus negócios” refere-se ao modelo de gestão. O modelo de gestão, juntamente com a sua estrutura de controles, “devem proporcionar condições de disponibilização de informações” (Frezatti et al., 2009, p. 48).

O modelo Alavancas de Controle (*Levers of Control*) de Simons (1995) é considerado um dos modelos de gestão mais abrangentes e permite melhor compreensão da utilização dos controles gerenciais (Nisiyama & Oyadomari, 2012). O modelo de Simons (1995), trata-se de alavancas de controle baseadas em quatro sistemas: sistemas de crenças, sistemas de fronteira, sistema de diagnóstico e sistema interativo.

Os sistemas de controle de crenças e os sistemas de controle interativo são definidas como alavancas com força positiva, pois impulsionam o surgimento de novas ideias, enquanto que os sistemas de controle de diagnóstico e sistemas de controle interativos são definidos como alavancas de forças negativas, ao monitorar, impor restrições nas atividades organizacionais (Tessier & Otley, 2012).

Na literatura resgatada sobre o tema encontram-se estudos nacionais e internacionais sobre o modelo Alavancas de Controle de Simons (1995). No entanto, os estudos nacionais ainda são incipientes sobre o assunto, havendo escassez de evidências empíricas. Dessa forma, emerge o problema de pesquisa que norteia o presente estudo: **quais são as principais características dos estudos que abordaram o modelo Alavancas de Controle de Simons, no âmbito nacional e internacional? O estudo tem como objetivo identificar as principais características dos estudos que abordaram o modelo Alavancas de Controle de Simons, no âmbito nacional e internacional, no período 2005 a 2016.**

Nota-se que no Brasil, o tema sistema de controle gerencial e, principalmente o modelo Alavancas de Controle precisa ser explorado (Henri, 2006; Aguiar & Frezatti, 2007; Mundy, 2010). Oyadomari et al., (2009) destaca que no cenário internacional há pesquisas teóricas e empíricas que exploram o constructo das alavancas de controle, porém a literatura nacional é escassa.

Verificar as abordagens dos estudos internacionais e nacionais contribuirá para a pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil, ao identificar lacunas de pesquisas, motivando a realização de estudos que explorem este modelo de gestão, visto que poderiam auxiliar as organizações no desempenho de suas atividades e no controle necessário para

manterem-se sólidas no cenário contemporâneo de instabilidade econômica, o que justifica o estudo bibliométrico sobre o tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O sistema de controle gerencial determina-se por procedimentos e rotinas que geram informações a gestores visando manter ou alterar os padrões das atividades organizacionais (Simons, 1995). Tendo como necessidade obter maiores resultados organizacionais com o auxílio do sistema de controle gerencial (Bispe & Otley, 2004) Robert Simons, no ano de 1995, desenvolveu um modelo abrangente de Sistema de Controle Gerencial.

O modelo intitulado de alavancas de controle (*Lever of Control*), corresponde a quatro sistemas que auxiliam a organização na manutenção ou alteração das atividades organizacionais (BISPE; OTLEY, 2004, Simons, 1995; Diehl, 2006; Oyadomari et al, 2009). Os quatro sistemas são Sistema de Crenças, Sistema de Fronteiras, Sistema de Controle Diagnóstico e Sistema de Controle Interativo (Simons, 1995).

Cada sistema das alavancas de controle são responsáveis por determinados elementos que podem influenciar as atividades da organização, Tessier e Otley (2012) ressaltam que os sistemas de controle de crenças e os sistemas de controle interativo são definidas como alavancas com força positiva, pois impulsionam o surgimento de novas ideias, enquanto que os sistemas de controle de diagnóstico e sistemas de controle interativos são definidos como alavancas de forças negativas, ao monitorar e impor restrições nas atividades.

Deste modo, denota-se que o sistema de crenças (*Belief Systems*) são orientações do comportamento organizacional, a fim de universalizar os valores estabelecidos pela alta direção (SIMONS, 1995). Para que as definições conduzam o comportamento organizacional, é necessário que os métodos e atitudes exercitadas estejam em coerência com as decisões da alta direção (OYADOMARI et al, 2009).

O sistema de crenças deve alcançar todos os setores da organização, a fim de que os colaboradores estejam em consonância (DIEHL, 2006). Tuomela (2005) o sistema de crenças deve ser utilizado para fomentar os valores organizacionais relacionados com a estratégia da organização e estimular a procura de novas oportunidades alinhados com os valores preditos para organização.

Sistema de fronteiras (*Boundary Systems*) são limites impostos na organização com base nos riscos dos negócios (Tuomela, 2005; NISIYAMA; OYADOMARI, 2012). Geralmente implantados após um incidente significativo para a organização (DIEHL, 2006). Os limites são geridos por meio dos indicadores de endividamento, grau de alavancagem operacional e financeira, receitas e ativos (OYADOMARI, 2009; CAMARGO, 2011).

Sistema de controle diagnóstico (*Diagnostic Control System*) refere-se a gestão dos padrões de desempenhos definidos pela organização, por meio do sistema formal de informações, visando monitorar os resultados e corrigir as anomalias (SIMONS, 1995). O objetivo deste sistema é auxiliar os gestores, com dados de fatores difusos, aos pré-estabelecidos, assinalando impulsionar o colaborador a um alinhamento do seu comportamento com os objetivos organizacionais a curto prazo (WIDENER, 2007; Tuomela, 2009; CAMARGO, 2011). Diehl (2006) destaca que este sistema possibilita pré-estabelecer padrões, quantificar e qualificar os resultados e emendar as divergências.

Sistema de controle interativo (*Interactive Control Systems*) consiste no envolvimento dos gestores nas atividades de decisão dos subordinados, além de incentivar a busca de conhecimento e de novas estratégias de negócios (SIMONS, 1995). Com o surgimento de novas estratégias, o sistema ajuda a organização a se estabelecer em um mercado dinâmico (WIDENER, 2007). A frequência de reavaliação deste sistema dependerá das modificações do

ambiente externo da organização, ou seja, assim que houver mudança no cenário em que a organização está inserida, o sistema será reavaliado (TUOMELA, 2005; DIEHL, 2006).

O modelo proposto por Simons (1995) vem sendo utilizado pelas organizações como metodologia de estratégia de negócio (MUNDY, 2010), observando as forças positivas (sistema de crenças e sistema de controle interativo), ou seja, forças que estimulam a aprendizagem, orientação e motivação na organização e forças negativas (sistema de fronteiras e sistema de controle diagnóstico), que visam o controle e o monitoramento (TESSIER; OTLEY, 2012).

Conforme Henri (2006), as alavancas de controle têm como base os preceitos da tensão dinâmica. Tensão dinâmica nesta abordagem refere-se a contradições (LEWIS; DEHLER, 2000) e visões conflitantes dos objetivos da organização (OYADOMARI, 2008). Assim, as alavancas de controle com forças positivas e negativas contribuem para o equilíbrio das tensões dinâmicas, visto que, de um lado tem-se flexibilidade com a contribuição de novas ideias e aprendizagem organizacional e do outro lado controle, regras e monitoramento (Simons, 1995).

Quanto ao uso das quatro alavancas de controle, Diehl (2006) afirma que deve ser equilibrado, a fim de equalizar a busca de oportunidades ilimitadas com percepção limitada, deste modo, deve-se balancear as incitações e limitações, que representam tensões na gestão organizacional.

As tensões dinâmicas se gerenciadas de forma equitativa e podem contribuir para o aumento do valor da organização fomentando o empreendedorismo e a inovação empresarial (OYADOMARI et al, 2010). Destaca-se ainda que a flexibilidade na organização é indispensável para que os eventos imprevistos sejam absorvidos e geridos sem prejuízos da gestão de controle de recursos (OYADOMARI et al., 2010).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto ao objetivo, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois busca comparar as publicações nacionais e internacionais que abordaram o modelo alavancas de controle de Simons (Klein et al, 2015).

Para atender o objetivo proposto, realizou-se um estudo bibliométrico em periódicos científicos nacionais e internacionais publicados no período de 2005 a 2016. Os periódicos nacionais pesquisados foram os indexados nas bases de dados Spell e Scielo. Para os periódicos científicos internacionais pesquisou-se nas bases de dados Science Direct e Scopus. Na seleção dos artigos, buscou-se todos aqueles que continham no título, resumo e nas palavras-chaves os termos “Alavancas de Controle” ou “Levers of Control” para os nacionais e “Levers of Control” para os internacionais.

Na coleta dos dados determinou-se como características a serem analisadas nos artigos publicados a metodologia utilizada para viabilização da pesquisa, as alavancas de controle estudadas e as oportunidades de pesquisas futuras.

Os dados foram coletados no dia 18 (dezoito) de Junho de 2015 e 15 (quinze) de fevereiro de 2017 sendo utilizados para este estudo somente os artigos que foram possíveis realizar o *download*. Utilizou-se da técnica análise de conteúdo para analisar os artigos, a fim de selecionar somente os artigos da área Contabilidade Gerencial e que se referiam as alavancas de controle de Simons (1995). Desta forma, foram coletados 34 (trinta e quatro artigos) artigos, destes 03 (três) nacionais e 31 (trinta e um) internacionais. No Tabela 1 apresenta-se os artigos analisados.

Tabela 1 Título dos artigos analisados

Artigo	Título dos Artigos
1	Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting
2	Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises
3	The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system
4	Want to improve strategic execution? Simons says levers
5	Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification
6	The Coffee Pot: A management control exercise
7	An empirical analysis of the levers of control framework
8	The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis
9	Análise dos trabalhos que usaram o modelo Levers of Control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007
10	Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems
11	Synthesizing management control frameworks
12	An engagement framework for managing the Crown's ownership interests in the New Zealand tertiary education sector
13	A risk-based approach to strategy execution
14	Dr. PC: A Multimedia Management Control Case
15	The role of the balanced scorecard in the formulation and control of strategic processes
16	Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research
17	Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability
18	Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England
19	A conceptual development of Simons' Levers of Control framework
20	Competitive forces and the levers of control framework in a manufacturing setting
21	Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective
22	The use of management control system to manage CSR strategy: A levers of control perspective
23	Uncharted Waters Exploring the Relationship between Strategy Processes and Management Control Systems in the Nonprofit Sector
24	Management control systems for business processes in uncertain environments
25	Interrelating material flow cost accounting with management control systems to introduce resource efficiency into strategy
26	Strategy, IT and control @ eBay, 1995-2005 The management control system (MCS) as consumer product
27	Using Traditional Narratives and Other Narrative Devices to Enact Humanizing Business Practices
28	Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance
29	The effects of the interactive use of management control systems on process and organizational innovation
30	The Expression of Espoused Humanizing Values in Organizational Practice: A Conceptual Framework and Case Study
31	Estilo de Liderança, Controle Gerencial e Inovação: Papel das Alavancas de Controle
32	An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control
33	The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance
34	Uso das alavancas de controle de Simons (1995) na gestão de uma cooperativa agroindustrial

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a coleta de dados utilizou-se da planilha do *Microsoft Excel*, para registrar os seguintes itens: título do artigo, nome dos autores, ano de publicação, nome do periódico, metodologia aplicada, alavancas de controle abordadas e oportunidade de pesquisas futuras. No próximo tópico apresentado a descrição e análise dos resultados.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico apresenta-se a descrição e análise dos resultados, em que se caracteriza os artigos analisados, destacando os periódicos e autores com maior número de artigos publicados, o crescimento das pesquisas durante o período analisado (2005-2016) e os temas mais abordados, as características metodológicas e as oportunidades de pesquisas futuras.

4.1 Periódicos

Os periódicos que apresentaram artigos publicados sobre as alavancas de controle de Simons (1995), seja nacional ou internacional, são demonstrados por meio da Tabela 2.

Tabela 2 Periódicos com artigos publicados sobre o tema

Periódicos	Quantidade de Artigos
<i>Management Accounting Research</i>	13
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	4
<i>Journal of Business Ethics</i>	2
<i>Journal of Business Strategy</i>	2
<i>Measuring Business Excellence</i>	2
<i>Qualitative Research in Accounting & Management</i>	2
Revista de Contabilidade e Organizações	2
<i>International Journal of Quality & Reliability Management</i>	1
<i>Journal of Accounting Education</i>	1
<i>Journal of Applied Accounting Research</i>	1
<i>Journal of Cleaner Production</i>	1
<i>Nonprofit Management & Leadership</i>	1
<i>Review of Managerial Science</i>	1
Revista de Administração Contemporânea	1

Fonte: Dados da pesquisa.

A revista que apresentou maior número de artigos publicados sobre as alavancas de controle de Simons (1995) foi a *Management Accounting Research*, com 13 artigos publicados. Na sequência tem-se a revista *Accounting, Organizations and Society*, com quatro artigos publicados e as revistas *Journal of Business Ethics*, *Journal of Business Strategy*, *Measuring Business Excellence*, *Qualitative Research in Accounting & Management* e Revista de Contabilidade e Organizações apresentaram, cada uma, com dois artigos publicados.

Nota-se uma hegemonia na publicação em periódicos nacionais na revista *Management Accounting Research*, representando 38,24% das publicações no período pesquisado, sendo seguida pela *Accounting, Organizations and Society* com 11,76%. Deste modo, observa-se a *Management Accounting Research* e a *Accounting, Organizations and Society* como periódicos mais relevantes na pesquisa em Alavancas de Controle de Simons (1995).

Quanto a publicação nacional e internacional, dos 34 artigos coletados apenas três artigos são em periódicos nacionais (8,82%) e 31 (trinta e um) artigos publicados em periódicos internacionais (91,18%). Os dados demonstram superioridade absoluta na publicação internacional frente a publicação brasileira referente as alavancas de controle, evidenciando a escassez de pesquisas no contexto brasileiro.

Este fato demanda poucas pesquisas brasileiras utilizando as alavancas de controle, tendo em vista que o sistema de controle gerencial auxilia na geração informações aos para tomada de decisão frente as atividades organizacionais (Simons, 1995) e que os quatro sistemas propostos pela alavanca de controle auxiliam a organização na manutenção ou alteração das atividades organizacionais (BISPE; OTLEY, 2004, Simons, 1995; Diehl, 2006; Oyadomari et al, 2009), deixa-se uma lacuna na possibilidade de otimizações organizacionais. Principalmente neste cenário contemporâneo de recessão econômica.

Ainda sobre os periódicos observa-se que os artigos publicados em periódicos internacionais foram elaborados por autores não brasileiros e os artigos publicados em periódicos nacionais foram elaborados somente por autores brasileiros, fato este derivado da pesquisa brasileira insipiente nas Alavancas de Controle propostas por Simons (1995).

4.2 Autores

As análises dos dados quanto aos autores dos artigos foram separadas em autores, coautores e publicação geral sendo agregado as publicações como autor e coautor. Deste modo, na Tabela 3 apresta-se os autores dos artigos analisados.

Tabela 3 Autoria dos artigos analisados

Autores	Quantidade de Artigos	Autores	Quantidade de Artigos
Norman T. Sheehan	4	Jean-Pascal Gond	1
Brian Shapiro	2	José Carlos Tiomatsu Oyadomari	1
Aldónio Ferreira	1	Josep Bisbe	1
Ana Paula Capuano da Cruz	1	Julia Mundy	1
Anja Heinicke	1	Michelle Rodrigue	1
Anne-Marie Kruis	1	Monica Franco-Santos	1
Basil P Tucker	1	Natalie Frow	1
Caroline Sulzbach Pletsch	1	Paul M. Collier	1
Dan N. Stone	1	Ramona Rieckhof	1
David S. Bedford	1	Sally K. Widener	1
Diane-Laure Arjaliès	1	Sophie Tessier	1
Doug Galwey	1	Stephen Eldridge	1
Ernesto Lopez-Valeiras	1	Tero-Seppo Tuomela	1
Georgios Kominis	1	Winnie O'Grady	1
Gerald Naroe	1	Zahirul Hoque	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme evidenciado na Tabela 3, o autor Norman T. Sheehan possui quatro artigos como primeiro autor, seguido do autor Brian Shapiro com dois artigos. Os demais autores apresentados possuem um artigo publicado como primeiro autor. Observa-se que o autor Norman T Sheehan suporta 11,76% das publicações, sendo que sozinho possui mais artigos publicados que a soma dos artigos publicados em periódicos brasileiros.

A seguir apresenta-se a Tabela 4, demonstrando a coautoria dos artigos analisados.

Tabela 4 Coautoria dos artigos analisados

Autores	Quantidade de Artigos	Autores	Quantidade de Artigos
David Otley	2	Jeremy Moon	1
Fábio Frezatti	2	Joan-Manuel Batista-Foguet	1
Sally K. Widener	2	Jos van Iwaarden	1
Adina I. Dudau	1	Julia Mundy	1
Alexei N. Nikitkov	1	Lorenzo Lucianetti	1
Andson Braga de Aguiar	1	Maria Beatriz Gonzalez-Sanchez	1
Anne Bergmann	1	Maybelle Chia	1
Barry Ogilvie	1	Michael Naughton	1
Bruce W Gurd	1	Michel Magnan	1
Carlos Eduardo Facin Lavarda	1	Mike Bourne	1
Cathy Gunn	1	Paul Rouse	1
Christian Herzig	1	Ricardo Lopes Cardoso	1
David Marginson	1	Robert Chenhall	1
Denis Travaill	1	Roger Williams	1
Diógenes de Souza Bido	1	Roland F. Speklé	1
Edeltraud Guenther	1	Stuart Ogden	1
Emilio Boulianne	1	Suzana Grubnic	1
Ganesh Vaidyanathan	1	Thomas W. Guenther	1
Helen Thorne	1	Timothy C. Miller	1
Jacobo Gomez-Conde	1	Ton van der Wiele	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme demonstra na Tabela 4, os autores David Otley, Fábio Frezatti e Sally K. Widener possuem, cada um, dois artigos publicados em que foi coautor. Os demais autores que possuem somente um artigo publicado sobre o tema. Observa-se um total de 40 (quarenta) coautores no período analisado. Os primeiros autores de David Otley foram Aldónio Ferreira e Sophie Tessier, de Fábio Frezatti foram José Carlos Tiomatsu Oyadomari e Ana Paula Capuano da Cruz e de Sally K. Widener foram Anja Heinicke e Anne-Marie Kruis. Observa-se que os dois artigos publicados de Sally K. Widener foram no ano de 2016 no periódico *Management Accounting Research*.

Na Tabela 5, apresenta-se o total de publicação por autor computados o total de artigos publicados como autores e coautores.

Tabela 5 Autores e Coautores dos artigos analisados

Autores	Quantidade de Artigos	Autores	Quantidade de Artigos
Norman T. Sheehan	4	Helen Thorne	1
Sally K. Widener	3	Jacobo Gomez-Conde	1
Brian Shapiro	2	Jean-Pascal Gond	1
David Otley	2	Jeremy Moon	1
Fábio Frezatti	2	Joan-Manuel Batista-Foguet	1
Julia Mundy	2	Jos van Iwaarden	1
Adina I. Dudau	1	José Carlos Tiomatsu Oyadomari	1
Aldónio Ferreira	1	Josep Bisbe	1

Alexei N. Nikitkov	1	Lorenzo Lucianetti	1
Ana Paula Capuano da Cruz	1	Maria Beatriz Gonzalez-Sanchez	1
Andson Braga de Aguiar	1	Maybelle Chia	1
Anja Heinicke	1	Michael Naughton	1
Anne Bergmann	1	Michel Magnan	1
Anne-Marie Kruis	1	Michelle Rodrigue	1
Barry Ogilvie	1	Mike Bourne	1
Basil P Tucker	1	Monica Franco-Santos	1
Bruce W Gurd	1	Natalie Frow	1
Carlos Eduardo Facin Lavarda	1	Paul M. Collier	1
Caroline Sulzbach Pletsch	1	Paul Rouse	1
Cathy Gunn	1	Ramona Rieckhof	1
Christian Herzig	1	Ricardo Lopes Cardoso	1
Dan N. Stone	1	Robert Chenhall	1
David Marginson	1	Roger Williams	1
David S. Bedford	1	Roland F. Speklé	1
Denis Travail	1	Sophie Tessier	1
Diane-Laure Arjaliès	1	Stephen Eldridge	1
Diógenes de Souza Bido	1	Stuart Ogden	1
Doug Galwey	1	Suzana Grubnic	1
Edeltraud Guenther	1	Tero-Seppo Tuomela	1
Emilio Boulianne	1	Thomas W. Guenther	1
Ernesto Lopez-Valeiras	1	Timothy C. Miller	1
Ganesh Vaidyanathan	1	Ton van der Wiele	1
Georgios Kominis	1	Winnie O'Grady	1
Gerald Naroe	1	Zahirul Hoque	1

Fonte: Dados da pesquisa.

O autor Norman T. Sheehan, com quatro artigos publicados, é o que apresenta maior número de publicações como autor e coautor, seguido de Sally K. Widener com três artigos. Brian Shapiro, David Otley, Fábio Frezatti e Julia Mundy cada um com dois artigos publicados, em que são autores e coautores. No cenário internacional observa-se o autor Norman T. Sheehan e no cenário nacional o autor Fábio Frezatti como autores que mais publicam sobre o tema.

Nota-se um total de 68 (sessenta e oito) autores e coautores publicando estudos sobre as Alavancas de Controle, sendo uma média de dois autores por artigo, sendo esta média constituída por nove artigos com um autor, 10 artigos com dois autores, 12 doze artigos com três autores e três artigos com quatro autores, representado respectivamente 26,47%, 29,41%, 35,29% e 8,82% dos artigos analisados.

4.3 Crescimento das Pesquisas

Na Figura 1, abaixo disposta, visualiza-se o crescimento das pesquisas sobre as alavancas de controle de Simons (1995) no período de 2005 a 2016.

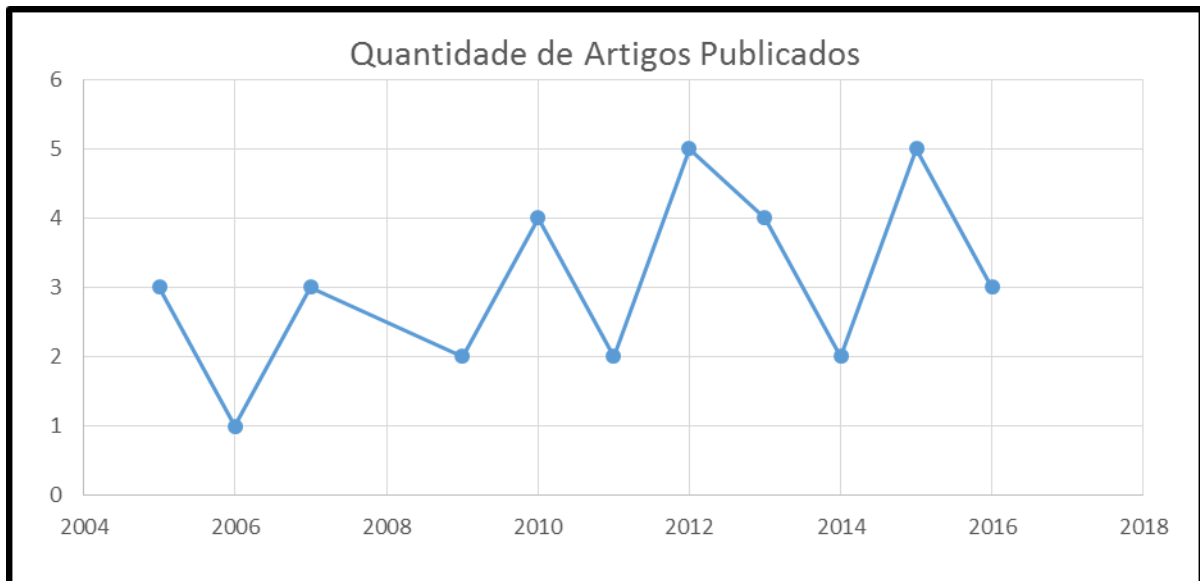


Figura 1 Crescimento das pesquisas
 Fonte: Dados da pesquisa.

Diante da Figura 1, verifica-se que o maior número de pesquisas sobre as alavancas de controle ocorreu no ano de 2012 e 2015, com 5 (cinco) pesquisas desenvolvidas. Em 2015, obteve-se, na primeira parte da coleta de dados, 4 (quatro) estudos sobre, sendo os dados coletados no mês de junho/2015, portanto esperava-se uma maior de publicações ao finalizar o ano. Com a segunda fase da coleta de dados, em fevereiro/2017, obteve-se mais 1 (um) artigo, finalizando o ano de 2015 com 5 (cinco) artigos publicados. O ano com menor publicação foi em 2006, com apenas 1 (um) artigo publicado, intitulado por *Want to improve strategic execution? Simons says levers* elaborado por Norman T. Sheehan e publicado no *Journal of Business Strategy*.

4.4 Temas

A partir das palavras-chaves dos artigos, elaborou-se uma nuvem de palavras, conforme Figura 2, em que é possível visualizar as palavras mencionadas com maior frequência.



Figura 2 Nuvem de palavras das palavras chaves dos artigos analisado
 Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na nuvem de palavras, verifica-se que as palavras mencionadas com maior frequência nas palavras-chaves foram: alavancas, controle, gestão, sistemas, estratégia, desempenho, contabilidade, inovação, *balanced scorecard* e medição. Estas palavras demonstram que os estudos sobre as alavancas de controle estão direcionados a gestão, sistemas de controle gerencial, estratégia, inovação e desempenho organizacional. No próximo tópico será abordado as características teóricas dos artigos analisados.

4.5 Abordagem teórica

Richardson (1999) e Klein et al (2015) proferem que o pesquisador deve indicar o método ou estratégia utilizada para realização da pesquisa, sendo que o método de pesquisa determina os procedimentos utilizados para descrever e explicar os fenômenos analisados.

Deste modo, observando o objetivo desta pesquisa, qual seja: identificar as principais características dos estudos que abordaram o modelo Alavancas de Controle de Simons, no âmbito nacional e internacional, no período 2005 a 2016, apresenta-se na Tabela 6 os métodos de pesquisas observados nos artigos analisados.

Tabela 6 Método de pesquisa

Métodos	Quantidade de Artigos
Bibliográfico	2
Documental	12
Estudo de Caso	11
Experimento	0
Levantamento / Survey	8
Pesquisa-Ação	1

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 6 que a maior parte dos periódicos publicados utiliza a abordagem de pesquisa Documental 12 artigos, seguido de Estudo de Caso 11 artigos e Levantamento oito artigos. Observa-se que não há pesquisas utilizando o experimento como estratégia de investigação científica e há um artigo utilizando a pesquisa-ação.

O artigo que utilizou a pesquisa-ação como estratégia de investigação científica foi *The role of the balanced scorecard in the formulation and control of strategic processes* elaborado por Gerald Naro e Denis Triville (2011), publicado na *Journal of Applied Accounting Research* e teve como objetivo confrontar o *Balanced Scorecard* (BSC) com as Alavancas do Controle de Simons em várias fases do processo estratégico.

Dentre os estudos de casos destaca-se dois estudos de caso longitudinal, sendo um com o período de 10 anos (*Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting*) outro com o período de quatro anos (*The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system*). Os dois artigos foram publicados no ano de 2005 no periódico *Management Accounting Research*.

Nos artigos publicados em periódicos brasileiros, os autores utilizaram uma metodologia diferente, sendo elas Bibliométrico (ano de publicação: 2009), Estudo de Caso (ano de publicação: 2016) e Levantamento (ano de publicação: 2015). Na sequência demonstra-se as abordagens teóricas ou empíricas e a divulgação de instrumentos de pesquisa na publicação.

Tabela 7 Metodologia aplicada e divulgação do instrumento de pesquisa

Metodologia aplicada	Quantidade de Artigos	Divulga instrumento de pesquisa	Quantidade de Artigos
Empírica	20	Sim	15
Teórica	14	Não	19

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na tabela 7, pode-se afirmar que maioria dos artigos publicados 58,82% os autores utilizaram-se da abordagem empírica para atender os objetivos propostos, já 41,18% utilizaram a abordagem teórica na atualização de conceitos, apontamentos de fragilidades e evidenciação de quadros teóricos mais robustos em relação a proposta original de Simons, com explicitado por Collier (2005).

Destaca-se que 55,88% dos artigos não apresentam o instrumento de pesquisas ou procedimentos de pesquisa e 44,12% evidenciam o instrumento de pesquisa. Evidenciar o instrumento de pesquisa facilita no entendimento das relações testadas ou da condução das entrevistas realizadas. Além de facilitar a reprodução da pesquisa em pesquisas futuras. Nos artigos publicados em periódicos brasileiros apenas um demonstrou o instrumento de pesquisa (Estilo de Liderança, Controle Gerencial e Inovação: Papel das Alavancas de Controle)

A seguir, na Tabela 8, demonstra-se as Alavancas de Controles propostas por Simons (1995) abordadas nos artigos analisados.

Tabela 8 Alavancas de Controle abordados

Alavancas de Controle	Quantidade de Artigos
Sistema de Crenças	29
Sistema de Fronteiras	28
Sistema de Controle Diagnóstico	33
Sistema de Controle Interativo	33

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 7 que em apenas um artigo não foi abordado o Sistema de Controle Diagnóstico e Interativo. O segundo sistema mais utilizado foi o de crenças (29 artigos), seguido do Sistema de Fronteiras (28 artigos). Estratificando os dados percebe-se que em 28 artigos foram analisados os quatro sistemas, em cinco artigos foi verificado somente o Sistema de Controle Diagnóstico e Controle Interativo e em um artigo foi utilizado apenas o Sistema de Crenças. Observa-se também que na maioria dos artigos as Alavancas de Controle foram analisadas combinado com variáveis de gestão estratégica, sistema orçamentário e avaliação de desempenho.

Na leitura dos artigos extraiu-se as oportunidades de pesquisas futuras. Destaca-se esta evidenciação uma importante contribuição para a literatura voltada para sistema de controle gerencial com abordagem nas alavancas de controle, proposta por Simons (1995), por oportunizar algumas possibilidades de pesquisas futuras.

Observa-se, neste ponto uma limitação de pesquisa, visto que quando a expressão “pesquisas futuras” ou “*future research*” não estiverem explícitas nos artigos pesquisados, interpretou-se as oportunidades de pesquisas futuras, o que pode gerar algum viés na interpretação das oportunidades de pesquisas futuras.

Neste cenário, Collier (2005) proferi uma crítica, artigo *Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting*, aos sistemas propostos por Simons (1995) e Ferreira &

Otley (2005) afirmando que os autores demandam pouca atenção aos sistemas de crenças, deste modo, há necessidade de mais investigações, não só em formas de controles sociais, mas sobre a interação entre controles baseados em sistemas formais.

Frow, Marginson & Ogden (2005) observaram, no artigo *Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises*, que a literatura contemporânea ofertou pouca compreensão sobre os processos de controle orçamentário, sendo que, o mesmo pode ser incorporado dentro da estrutura organizacional e estratégica. Assim, os autores sugerem explorar em pesquisas futuras, como realizam-se os objetivos propostos para organização e a adaptação estratégica no processo de mudança sendo geridas dentro de um quadro de sistema de controle gerencial.

Tuomela (2005) destacou, no artigo *The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system*, que os sistemas de medição de desempenho têm implicações para todas as alavancas de controle e que a utilização interativa de sistemas de gestão de desempenho tem alguns benefícios e desafios especiais quando comparado ao controle de diagnóstico. Deste modo, sugere-se pesquisas empíricas para verificar a os benefícios e desafios alcançados com a utilização interativa entre o sistema gerencial de desempenho e o sistema de controle diagnóstico, bem como implicação do sistema de desempenho nos sistemas que compõe o *Levers of Control*.

Norman T. Sheehan (2006) retratou no artigo *Want to improve strategic execution? Simons says levers* que obter o sucesso na implantação das quatro alavancas é uma tarefa desafiadora para os gestores, visto que as penalidades demandadas pelo mercado em virtude de falhas no desempenho das atividades operacionais podem demandar uma perda de reputação e até mesmo a extinção. Assim, denota-se a necessidade de pesquisas empíricas relacionando as Alavancas de Simons com o desempenho das organizações.

Bisbe, Batista-Foguet & Chenhall (2007), destacaram no artigo *Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification* a construção de um quadro conceitual para Sistemas de Controles Gerenciais e sugeriram estudos quantitativos observando as variáveis desenvolvidas no quadro conceitual.

Ferreira & Otley (2009) na abordagem teórica desenvolvida no artigo *The design and use of performance management systems: Na extended framework for analysis* elaboraram uma ferramenta para auxiliar pesquisadores a descrever a estrutura e utilização dos sistemas de controles implantados na organização. Assim, espera-se que a estrutura proposta seja utilizada em pesquisas empíricas em empresas com fins lucrativos e sem fins lucrativos, bem como em pesquisas sobre controle gerencial.

Oyadomari et al (2009) elaboraram um estudo bibliométrico (Análise dos trabalhos que usaram o modelo Levers of Control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007) onde destacaram como oportunidade de pesquisas futuras, principalmente para pesquisas brasileiras, o fato que grande parte dos constructos das alavancas de Simons estão validadas, habilitando-se como constructo a ser investigado empiricamente, bem como combinar o modelo teórico de outros constructos (Visão Baseada em Recursos, Aprendizagem Organizacional, Inovações, entre outras) para verificar as relações.

Mundy (2010), no artigo *Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems* a autora destaca que necessidades de novas pesquisas para testar formalmente a relação entre o equilíbrio nos sistemas de controle gerenciais, tensões dinâmicas, capacidades organizacionais e o desempenho, buscando encontrar o equilíbrio ideal em diversos tipos de organizações. A autora ainda sugeriu estudos longitudinais para controlar o processo de implantação dos sistemas de controles propostos.

Naro & Travaille (2011) destacaram no artigo *The role of the balanced scorecard in the formulation and control of strategic processes* que o *balanced scorecard* (BSC) apresenta-se

como ferramenta relevante para o controle interativo durante a fase de implementação, mas evidenciam uma falha do BSC como um sistema de controle de diagnóstico e interativo durante a fase de utilização. Deste modo, futuras pesquisas com base na pesquisa-ação ou abordagem de pesquisa construtivista poderão permitir a investigação mais profunda nos achados da pesquisa.

Gond et al. (2012) desenvolveram um quadro teórico, no artigo *Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability*. A partir do quadro teórico proposto sugeriram como pesquisas futuras estudos longitudinais para avaliar quais configurações de sistemas de controle, estratégia e sustentabilidade persistem ao longo do tempo, estudos quali-quantitativos para consolidar conhecimento através da comparação dos resultados de estudos de casos anteriores a implantação da sustentabilidade através de uma variedade de sistemas de controle, ou para investigar a influência de configurações no desempenho sustentável em uma variedade de organizações.

Kominis & Dudau (2012), no estudo de caso *Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England* sugeriram pesquisas futuras em outras áreas de política podem melhorar compreensão do uso de sistemas de controle no âmbito governamental, bem como investigar as ligações entre a incerteza na esfera política, a ambiguidade na regulação e incertezas no desenvolvimento das atividades dos gestores.

Tessier & Otle (2012) redefiniram as definições das alavancas de controle propostas por Simons (1995) por julgarem estar muito abrangentes e permitirem vários vieses de interpretação (artigo: *A conceptual development of Simons' Levers of Control framework*). Com o intuito de validar o novo quadro teórico sugeriram que fosse testado empiricamente e quantitativamente as novas definições para o quadro teórico de Simons (1995).

Hoque & Chia (2012) desenvolveram a pesquisa intitulada *Competitive forces and the levers of control framework in a manufacturing setting* ao final do estudo de caso elaborado observaram, como pesquisa futura, que os pesquisadores poderiam explorar um processo muito mais interativo no contexto de uma aquisição de organizações em que ocorram mudanças no ambiente externo, na estratégia, no sistema de controle gerencial, no sistema de controle de Simons e no sistema de vantagem competitiva proposto por Porter.

Arjaliès & Mundy (2013) em uma pesquisa empírica (*The use of management control system to manage CSR strategy: A levers of control perspective*) observaram que para pesquisa futura pesquisadores poderiam observar a relação entre a motivação de uma organização instituir a estratégia de responsabilidade social empresarial e seu uso de controles para implementação desta estratégia e verificar o uso de controles formais e informais associados a estratégia responsabilidade social empresarial.

Rieckhof, Bergmann & Guenther (2014) no artigo *Interrelating material flow cost accounting with management control systems to introduce resource efficiency into strategy* desenvolveram um *framework* denominado *Material Flow Cost Accounting (MFCA)* orientando para pesquisas futuras a aplicação empírica verificando possíveis reflexos nas quatro Alavancas de Controle.

Bedford (2015) no artigo *Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance* sugere verificar como os sistemas de controle gerenciais implicam nas mudanças no processo de inovação e como os diferentes atributos organizacionais estão relacionados a evidenciar a influências do sistema de controle gerencial na capacidade e desempenho organizacional.

Lopez-Valeiras, Gonzalez-Sanchez & Gomez-Conde (2015) na pesquisa *The effects of the interactive use of management control systems on process and organizational innovation* destacaram que pesquisas futuras devem testar os modelos usando dados longitudinais para

resolver os problemas de diferenças temporais atrelando o uso interativo do sistema de controle gerencial ao desempenho econômico.

Shapiro & Naughton (2015) ressaltou como pesquisa futura, no contexto do artigo *The Expression of Espoused Humanizing Values in Organizational Practice: A Conceptual Framework and Case Study* que o conhecimento entre as tensões dinâmicas e os valores e práticas organizacionais serão reforçados por pesquisas futuras referentes como os agentes gerenciam os conflitos entre seus compromissos pessoais e profissionais, examinando empiricamente a associação entre os compromissos, bem como verificar a eficácia ditames de uma organização em um mundo cada vez mais interdependente e global.

Heinicke, Guenther & Widener (2016) lamentam, na pesquisa *An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control*, que estudos observam as alavancas de controle em grandes empresas e sugerem que em pesquisas futuras pequenas e médias empresas para obter melhor compreensão de como as quatro alavancas de controle trabalham em conjunto.

Kruis, Speklé & Widener (2016) no artigo *The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance* sugerem para pesquisa futura aprofundar nos sistemas de controle, fornecendo conhecimentos sobre as utilizações de diagnóstico e interativos de outros sistemas de controle e outras alavancas, bem como incluindo limites estratégicos e uma pesquisa longitudinal poderia lançar insights sobre como comporta-se a mudança do equilíbrio ao longo do tempo e seus determinantes.

Pletsch e Lavarda (2016) na pesquisa o Uso das alavancas de controle de Simons (1995) na gestão de uma cooperativa agroindustrial sugerem a pesquisa do uso dos sistemas de controles gerenciais em cooperativas e outras empresas brasileiras, visto a escassez de estudos.

De modo geral, percebe-se que as sugestões de pesquisas futuras se concentram em pesquisas empíricas (com o intuito de testar modelos teóricos propostos) verificar se os achados são confirmados em outras organizações, na verificação de relações entre os sistemas orçamentários, estratégicos e comportamento dos indivíduos frente as quatro alavancas de controles e a interação entre as quatro alavancas de controle propostas por Simons (1995).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo identificar as principais diferenças existentes entre as abordagens teóricas nos estudos que abordaram o modelo Alavancas de Controle de Simons, no âmbito nacional e internacional. Tratou-se de um estudo bibliométrico e descritivo. Em planilha do *Microsoft Excel* foram registrados os seguintes itens: título do artigo, nome dos autores, ano de publicação, nome do periódico, metodologia e oportunidade de pesquisas futuras.

Com base nos artigos analisados, verificou-se que a revista *Management Accounting Research* foi a que apresentou maior número de artigos publicados sobre as alavancas de controle de Simons (1995). As revistas brasileiras, que se referem a Revista de Contabilidade e Organizações apresenta dois artigos e a Revista de Administração Contemporânea apresenta um artigo publicado.

Quanto a autoria, o autor Norman T. Sheehan, com 4 artigos publicados, é o que apresenta maior número de publicações como autor e coautor. Na coautoria os autores David Otley, Fábio Frezatti e Sally K. Windener possuem dois artigos, cada autor. Agregando os artigos publicados em autoria e coautoria percebe-se Norman T. Sheehan como o autor com maior produção na área.

O maior número de pesquisas sobre as alavancas de controle ocorreu no ano de 2012 e 2015 com cinco artigos publicados. Os estudos analisados sobre as alavancas de controle

demonstraram direcionados à gestão, sistemas de controle gerencial, estratégia, inovação e desempenho organizacional.

Quanto as características teóricas dos artigos, observa-se nos artigos analisados que as abordagens metodológicas que se sobressaem são: documental (12 artigos) seguido do estudo de caso (11 artigos), empírico (20 artigos), não apresentam o instrumento de pesquisa (19 artigos), pesquisam sobre sistema de controle de diagnóstico e interativo (33 artigos).

Quando evidenciado sobre as oportunidades de pesquisas futuras observa-se uma demanda de pesquisas empíricas para testar modelos teóricos propostos, verificar se os achados são confirmados em outras organizações, verificar as relações entre os sistemas orçamentários, estratégicos e comportamento dos indivíduos frente as quatro alavancas de controles e a verificar as relações obtidas com a interação entre as quatro alavancas de controle propostas por Simons (1995).

Diante dos resultados apresentados, verifica-se uma escassez de estudos sobre o tema alavancas de controle, ainda mais tratando-se de estudos nacionais. Considerada um modelo de gestão completo, são possibilidades de novos estudos.

Como oportunidade de pesquisas futuras destaca-se que, com base neste estudo bibliométrico, pode-se replicar os estudos internacionais no âmbito nacional; verificar o reflexo da implantação das alavancas de controle em empresas brasileiras; e comparar os achados nos estudos internacionais com os estudos brasileiros para observar características correlatas ou distintas. As oportunidades de pesquisas visam fomentar a discussão e pesquisas, no âmbito nacional, sobre as alavancas de controle, contribuindo para pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil.

REFERÊNCIAS

Aguiar, A. B & Frezatti, F. (2008). Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 1(3), 21-44.

Arjaliès, D. L., & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300.

Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12-30.

Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, organizations and society*, 29(8), 709-737.

Bisbe, Josep; Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, organizations and society*, 32(7), 789-820.

Camargo, C. (2011). Possibilidades de aprendizagem organizacional a partir de sistemas de controle estratégico. *Revista Brasileira de Estratégia*, 4(1), 53-62.

Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, 16(3), 321-339.

Diehl, C. A. (2009). Gestão Estratégica de Custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(1), 69-97.

DIEHL, Carlos Alberto; DE SOUZA, Marcos Antônio. Alavancas de Controle: identificando o alinhamento estratégico. **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, n. 2, p. 41-66, 2008.

Diehl, C. A., & de Souza, M. A. (2008). Alavancas de Controle: identificando o alinhamento estratégico. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, (2), 41-66.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.

Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management accounting research*, 23(2), 79-119.

Frezatti, F., Rocha, W., & do Nascimento, A. R. (2000). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. Editora Atlas SA.

Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16(3), 269-292.

Galwey, D., & Ogilvie, B. (2010). An engagement framework for managing the Crown's ownership interests in the New Zealand tertiary education sector. *Measuring Business Excellence*, 14(1), 67-78.

Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223.

Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, organizations and society*, 31(6), 529-558.

Hoque, Z., & Chia, M. (2012). Competitive forces and the levers of control framework in a manufacturing setting: A tale of a multinational subsidiary. *Qualitative research in accounting & management*, 9(2), 123-145.

Horngrén, C. T.; Sundem, G. L. & Stratton, W. (2004). **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Education.

KLEIN, A. Z. (2015). Metodologia de pesquisa em Administração: uma abordagem prática. *São Paulo: Atlas*.

Kloot, L. (1997). Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, 8(1), 47-73.

Kominis, G., & Dudau, A. I. (2012). Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England. *Management Accounting Research*, 23(2), 142-155.

Lopez-Valeiras, E., Gonzalez-Sanchez, M. B., & Gomez-Conde, J. (2015). The effects of the interactive use of management control systems on process and organizational innovation. *Review of Managerial Science*, 10(3), 487-510.

Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523.

N. Stone, D., N. Nikitkov, A., & C. Miller, T. (2014). Strategy, IT and control@ eBay, 1995-2005: The management control system (MCS) as consumer product. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(4), 357-379.

Naro, G., & Travaillé, D. (2011). The role of the balanced scorecard in the formulation and control of strategic processes. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(3), 212-233.

Nisiyama, E. K., & Oyadomari, J. C. T. (2012). Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. *RAI Revista de Administração e Inovação*, 9(1), 106-125.

O'Grady, W., Rouse, P., & Gunn, C. (2010). Synthesizing management control frameworks. *Measuring Business Excellence*, 14(1), 96-108.

Otley, D. T., & Berry, A. J. (1980). Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5(2), 231-244.

Oyadomari, J. C. T., de Lima, M. P., Pereira, D. L., & da Silva, B. D. O. T. (2013). Relacionamentos entre controle gerencial, aprendizagem organizacional e decisões. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(20), 53-74.

Oyadomari, J. C. T., Frezatti, F., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & de Souza Bido, D. (2011). Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da resources-based view. *Revista Eletrônica de Administração*, 17(2), 298-329.

Oyadomari, J. C. T. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Oyadomari, J. C. T., Cardoso, R. L., da Silva, B. O. T., & Perez, G. (2010). Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. *Revista Universo Contábil*, 6(4), 21-34.

Oyadomari, J. C. T., Frezatti, F., de Aguiar, A. B., & Cardoso, R. L. (2009). Análise dos trabalhos que usaram o modelo Levers of Control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(7), 25-42.

- Rieckhof, R., Bergmann, A., & Guenther, E. (2014). Interrelating material flow cost accounting with management control systems to introduce resource efficiency into strategy. *Journal of Cleaner Production*, 30, 1e17.
- Rodrigue, M., Magnan, M., & Boulianne, E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 301-316.
- Shapiro, B. (2015). Using traditional narratives and other narrative devices to enact humanizing business practices. *Journal of Business Ethics*, 139(1), 1-19.
- Shapiro, B., & Naughton, M. (2015). The expression of espoused humanizing values in organizational practice: A conceptual framework and case study. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 65-81.
- Sheehan, N. T. (2006). Want to improve strategic execution? Simons says levers. *Journal of business strategy*, 27(6), 56-64.
- Sheehan, N. T. (2007). The Coffee Pot: A management control exercise. *Journal of Accounting Education*, 25(4), 193-206.
- Sheehan, N. T. (2010). A risk-based approach to strategy execution. *Journal of business strategy*, 31(5), 25-37.
- Sheehan, N. T., & Vaidyanathan, G. (2011). Dr. PC: A multimedia management control case. *Accounting Perspectives*, 10(4), 285-291.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy Text and Cases: Pearson New International Edition*. Pearson Higher Ed.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185.
- Tucker, B. P., Thorne, H., & Gurd, B. W. (2013). Uncharted waters: Exploring the relationship between strategy processes and management control systems in the nonprofit sector. *Nonprofit Management and Leadership*, 24(1), 109-133.
- Tuomela, T. S. (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16(3), 293-320.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, 32(7), 757-788.
- Zheng, T. (2012). *Balancing the tensions between the control and innovative roles of management control systems: a case study of Chinese organization* (Doctoral dissertation, Northumbria University).