

Sistema de Controle Gerencial: Análise Empírica com Foco nas Tensões Dinâmicas

KELLY CRISTINA MUCIO MARQUES

Universidade Estadual de Maringá

PRISCILA SCHIAVÃO HUBEL

Universidade Estadual de Maringá

REINALDO RODRIGUES CAMACHO

Universidade Estadual de Maringá

KATIA ABBAS

Universidade Estadual de Maringá

Resumo

O objetivo desta pesquisa foi analisar como está estruturado o Sistema de Controle Gerencial de uma empresa focando o gerenciamento das tensões dinâmicas, de acordo com o modelo conceitual de Tessier e Otley (2012). Para atender o objetivo, foi empreendido um trabalho de campo, descritivo e qualitativo. Os dados foram obtidos por meio de aplicação de questionário e pesquisa documental. As conclusões evidenciaram um balanceamento no SCG. A empresa apresenta vários controles usados de forma interativa, mas apenas um está ligado às questões estratégicas (plano de negócios), os demais estão em nível operacional. Quanto à análise das tensões dinâmicas foi verificado que a empresa tem controles usados de forma interativa e diagnóstica e a maioria é usado para restringir as ações. O trabalho utilizou um modelo abrangente, resultando em uma visão detalhada de sua estrutura e na forma de gerenciamento das tensões dinâmicas. Uma sugestão para o refinamento do modelo conceitual é explorar mais a verificação das intenções relativas às consequências dos controles, especialmente separando essas consequências tanto para a gestão (alta e média) quanto para os demais funcionários, de modo que possam ser classificados de forma mais clara

Palavras-chave: SCG, Tensões dinâmicas, Alavancas de Controle.

1 INTRODUÇÃO

As alavancas de controle (*levers of control* - LOC) de Simons (1995) compõem um dos modelos usados para analisar o Sistema de Controle Gerencial (SCG) de uma organização e sua relação com a estratégia, considerando a importância desse sistema não somente na abordagem tradicional de implementação da estratégia, mas também como influenciador da mesma. Segundo Lunkes, Rosa, Van Bellen, Brinckmann e Alberton (2006), neste modelo Simons defende que a empresa deve trabalhar os valores centrais, os riscos a serem evitados, as incertezas estratégicas e os aspectos críticos de desempenho, que constituem as variáveis básicas de controle estratégico. E para tanto, deve utilizar as chamadas alavancas de controle: sistemas de crenças, sistemas de restrições, sistemas de controle de diagnóstico, e sistemas de controle interativo.

Tanto no Brasil como no exterior diversos estudos têm utilizado esse modelo para avaliar o SCG das organizações como os de Tuomela (2005), Collier (2005), Diehl (2006), Henri (2006), Lunkes et al. (2006), Ferreira e Otley (2009a), Mundy (2010), Oyadomari et al. (2010), Isidoro (2012) e Sousa, Roncon e Lavarda (2013)

Como pontos fortes do modelo, destaca-se que seu foco está embasado em questões estratégicas e em suas implicações para o sistema de controle, além disso, oferece uma perspectiva ampla dos controles empregados e como os mesmos são usados pelas empresas (Ferreira & Otley, 2009b). Apesar de sua relevância bem como da sua utilização em diversos estudos empíricos, pontos fracos sobre as alavancas de controle têm sido levantados. As críticas salientam que sua principal fraqueza está na definição de seus conceitos, que são muito vagos e às vezes ambíguos (Tessier & Otley, 2012; Ferreira & Otley, 2009b). Conforme Tessier e Otley (2012), a consequência disso é a apresentação de resultados empíricos confusos, tornando difícil a construção de um corpo coerente de conhecimento.

Assim, para auxiliar essas questões, especialmente no tocante aos pontos fracos, Tessier e Otley (2012) desenvolveram um modelo conceitual com base nas alavancas de controle de Simons, usando uma abordagem holística, que consiste em analisar a consistência interna dos componentes, além de compará-los com conceitos similares na literatura. Com isso, para cada ambiguidade levantada em relação aos conceitos, foi proposta uma solução. O resultado é um modelo conceitual em que seus componentes são melhores definidos e mais integrados, sendo, por isso, mais útil para aplicação nas pesquisas empíricas (Tessier & Otley, 2012).

Ainda em relação ao estudo do SCG, uma questão que vem sendo destacada são as tensões dinâmicas presentes no mesmo (Mundy, 2010). Os SCG são usados como controle para o alcance dos objetivos das organizações, mas também como facilitador na busca de novas oportunidades e resolução de problemas. Para gerenciar esses dois objetivos que seguem rumos opostos é necessário um equilíbrio, de modo que ambos possam ser atingidos.

Considerando o exposto, este trabalho pretende responder os seguintes questionamentos: Como está estruturado o SCG de uma indústria de acordo com o modelo conceitual de Tessier e Otley (2012)? Como são gerenciadas as suas tensões dinâmicas? O objetivo do trabalho é analisar como está estruturado o SCG da organização investigada focando o gerenciamento das tensões dinâmicas. Para conduzir a investigação foi empreendido um trabalho de campo em uma indústria situada na região sul do país através de entrevistas e pesquisa documental.

O trabalho traz algumas contribuições. Primeiro, a utilização de um modelo que analisa diversos níveis de abordagem do SCG (Tessier & Otley, 2012), permite sua visualização de forma mais ampla, o que pode ser útil para levantar pontos que precisam ser adequados ou

ajustados pela organização. Segundo, a análise das tensões dinâmicas propicia a verificação da existência ou não de equilíbrio no sistema, o que é importante para a criação de vantagem competitiva (Mundy, 2010). Terceiro, através de buscas efetuadas em bases de periódicos nacionais e internacionais, não foram encontrados trabalhos que utilizassem o modelo em questão. Ademais, Tessier e Otley (2012) apontam que por ser um modelo conceitual o mesmo precisa ser testado empiricamente, ou reanalisando casos publicados ou analisando novos casos. Por isso, os achados podem levantar pontos onde o modelo pode ser refinado.

Além desta introdução, este artigo apresenta mais quatro seções. A segunda seção apresenta a revisão dos conceitos e definições usadas no trabalho empírico. A terceira seção o capítulo três descreve os aspectos metodológicos da pesquisa de campo e, em seguida a quarta seção apresenta as análises e os resultados da pesquisa de campo. Por fim, a quinta seção a e evidencia as conclusões e recomendações para trabalhos futuros.

2 Revisão de Literatura

Várias são as definições encontradas para SCG na literatura. Algumas divergem entre si, outras se complementam e por esse motivo o SCG foi abordado nesta pesquisa não apenas como um instrumento de auxílio aos gestores na tomada de decisão, mas como "a 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" (Horngren, Sundem & Stratton, 2010, p. 300). Portanto, entende-se o SCG como um processo que envolve o planejamento, o controle e a avaliação de desempenho, compreendendo segundo Simons (1994), todas as rotinas e procedimentos utilizados pelos gestores para manter ou alterar padrões nas atividades organizacionais.

Assim como no caso da definição, também não há um consenso em relação ao escopo do SCG. De acordo com Anthony e Govindarajan (2008), existem duas linhas de raciocínio. A primeira implica no uso do SCG apenas para implementação da estratégia, e nesse caso, o SCG é ajustado a ela. A segunda linha considera que as estratégias surgem pela experimentação e podem ser influenciadas pelo sistema, sendo ele responsável também por sua elaboração. O modelo conceitual utilizado neste trabalho relaciona-se com a segunda corrente de pensamento, sendo então considerada no estudo. Na sequência foi apresentado o modelo de Tessier e Otley (2012).

2.1 Modelo Conceitual de Tessier e Otley

O modelo conceitual de Tessier e Otley (2012) foi desenvolvido a partir da desconstrução do modelo de alavancas de controle de Simons (1995), através da análise das ambiguidades em relação aos diferentes conceitos apresentados por Simons. Assim, Tessier e Otley (2012) apontam que no centro do modelo estão os controles individuais à disposição dos gestores sendo eles os sociais e os técnicos. Controles sociais são definidos como aqueles que apelam para o emocional e são constituídos de valores fundamentais, crenças, valores, normas e símbolos (Dias, 2013). Os controles técnicos especificam como as tarefas estão sendo desempenhadas e como os indivíduos e grupos estão organizados, sendo baseados em regras, procedimentos e padrões, governam as atividades do dia a dia.

No segundo nível estão os diferentes sistemas de controle, cada qual com seu objetivo específico, de acordo com Tessier e Otley (2012) são eles:

- sistema de controle de desempenho operacional: foca as variáveis críticas de desempenho em nível operacional, sendo definido como o conjunto de controles que

supervisionam o que a organização deve fazer para atingir a estratégia. Incluem os sistemas de *feedback*, inseridos por Simons no sistema de uso diagnóstico. No entanto, ele também pode incluir valores e símbolos;

- sistema de controle de desempenho estratégico: foca as incertezas estratégicas e é definido como o conjunto de controles que monitoram se a organização tem a estratégia adequada para assegurar que sua visão seja atingida. O papel deste controle é sinalizar a necessidade de rever as estratégias. Os alvos focam no desempenho estratégico como a participação no mercado, diferentemente do desempenho operacional;
- sistema de controle de limite operacional : é definido como o conjunto de controles que informam aos funcionários os limites impostos às suas ações no nível operacional da organização. Estes limites podem ser comunicados através de controles sociais como valores e normas ou através de controles técnicos como regras e procedimentos. Eles têm a função de comunicar os limites organizacionais ou aqueles estabelecidos pelo setor de atuação da empresa ou mesmo pela sociedade na qual está inserida;
- sistema de controle de limite estratégico está baseado na busca de oportunidades e é definido como o conjunto de controles que informam aos funcionários o domínio aceitável para essa busca. Estes controles estão voltados com os limites em nível estratégico da organização.

O desempenho estratégico e o desempenho operacional estão preocupados com desempenho, enquanto o limite estratégico e operacional estão preocupados com a observância ou o cumprimento (*compliance*) (Tessier & Otley, 2012).

De forma similar ao outro nível do modelo, os sistemas apresentados não operam de forma separada, uma vez que os controles são neutros, podendo existir sinergia entre os mesmos. Cada controle pode gerenciar o desempenho e/ou a observância em diferentes níveis e esses objetivos não são mutuamente excludentes, mas forças opostas que coexistem e criam tensões.

O terceiro nível do modelo representa as intenções dos gestores e enfatizam as diferentes escolhas que os mesmos podem fazer em relação aos sistemas de controle. Os gestores podem decidir quais controles terão como foco principal a discussão e o aprendizado, ou seja, o uso de forma interativa na proposta de Simons, e quais serão analisados apenas se existir algum desvio, ou seja, uso diagnóstico. Os gestores também podem decidir se os controles serão usados de modo a promover a criatividade (habilitar) ou de modo a assegurar a previsibilidade (restringir). Podem ainda decidir quais serão as consequências (recompensa ou punição) do alcance ou não do desempenho e da observância exigidos. Devido aos diferentes objetivos dos controles são criadas tensões que precisam ser gerenciadas.

O conceito de tensões é advindo das alavancas de controle de Simons (1995). Existe a inter-relação entre as quatro alavancas e para que o SCG consiga atingir seu objetivo é necessário que haja um equilíbrio entre as mesmas. Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009) afirmam que o equilíbrio entre as alavancas é obtido através do embate de duas forças opostas e que cada uma dessas forças compõe-se de duas alavancas. Isso porque em seu construto, Simons (1995) menciona que deve haver um equilíbrio entre as forças negativas e positivas.

Os sistemas de crenças e de controle interativo criam um ambiente informacional positivo que encoraja o compartilhamento de informações e aprendizado, enquanto os sistemas de restrições ou limites e o de controle diagnóstico são usados para restringir o comportamento em busca de oportunidades e para a alocação de recursos escassos, sendo

forças negativas (Simons, 1995). Os gestores usam as quatro alavancas para equilibrar a exigência do controle com a necessidade de inovação e aprendizado e, com isso, gerenciam os conflitos organizacionais e geram as tensões dinâmicas que influenciam o desenvolvimento das capacidades da organização (Mundy, 2010). No modelo de Tessier e Otley (2012) as tensões dinâmicas são representadas pelos rótulos “habilitar” (*enabling*) e “restringir” (*constraining*) e, para os autores mencionados, essa é outra dimensão que não pode ser descrita usando as alavancas de controle.

Finalmente, quando o sistema de controle está desenhado, os gestores podem decidir como apresentar o mesmo, ou seja, como comunicar, quais os canais usados e qual o conteúdo da mensagem. Além das intenções dos gestores, o modelo conceitual também inclui a percepção dos funcionários, isso porque os dois grupos podem não entender os controles da mesma forma. No entanto, a percepção dos funcionários não fez parte do escopo deste trabalho.

3 Procedimentos Metodológicos

Quanto ao objetivo, a pesquisa é descritiva, pois segundo Andrade (2002) este tipo de pesquisa procura observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos coletados sem a interferência do pesquisador. No que diz respeito aos procedimentos técnicos, possui características de pesquisa de campo, pois se trata da investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Quanto à abordagem do problema trata-se de pesquisa qualitativa. A análise dos dados ocorreu mediante a confrontação das informações e dados obtidos na empresa com a revisão conceitual do modelo.

Os dados foram coletados em duas entrevistas realizadas com o responsável pela controladoria e ocorreu durante os meses de agosto e setembro de 2013. Na primeira etapa, realizada em agosto de 2013, um roteiro de entrevista semi estruturado foi aplicado com intuito de identificar e classificar os controles gerenciais existentes na empresa e teve duração de aproximadamente uma hora. O roteiro foi formulado com base na revisão da literatura e usado como fontes Simons (1995) e Oyadomari (2008). A segunda fase ocorreu no mês de setembro de 2013 e durou cerca de duas horas. A entrevista foi gravada com a concordância do entrevistado e transcrita posteriormente. Nesta fase, foram descritos com detalhes os processos dos controles. Para auxiliar o levantamento dos dados na fase de análise foi utilizada a análise de conteúdo.

Foram utilizadas múltiplas fontes de evidência como anotações e gravações, além de ser disponibilizada a consulta a documentos internos e externos, participação em reuniões e visitas às instalações. O *website* da empresa também foi consultado. As múltiplas fontes de evidência foram usadas para a triangulação de dados, como forma de atentar para a confiabilidade dos dados a serem analisados. O estudo empírico está delimitado à análise do sistema de controle da empresa investigada, ou seja, todas as práticas que compõem o sistema foram levantadas e analisadas.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

A pesquisa foi realizada em uma indústria localizada no sul do país, sendo hoje subsidiária de uma multinacional com sede nos Estados Unidos. A unidade pesquisada atua no mercado desde 1997 e conta com 400 funcionários. A produção está voltada para itens personalizados para indústrias de grande porte e 95% das vendas estão concentradas em 10

clientes. Sua produção é feita mediante pedido e a estratégica esta focada na qualidade de seus produtos através da diferenciação. A subsidiária obedece aos mandatos da matriz em relação às atividades e ao processo de controle, além de seguir as normas brasileiras e americanas de contabilidade. Foram analisadas todas as práticas que compõe o SCG da empresa.

4.1 Classificação da Estrutura pelo Modelo de Tessier e Otley

Este item visa descrever todas as práticas do SCG e fazer sua classificação de acordo com o modelo escolhido, para posterior discussão das tensões dinâmicas.

4.1.1 Plano de Negócio

A empresa possui um planejamento estratégico de médio e longo prazo. Esse plano é elaborado em cada empresa do grupo (subsidiária) e, posteriormente, é consolidado em nível regional. Depois dessa etapa é passado para a aprovação global da matriz. Cada etapa passa por aprovação e é revisado anualmente. Participam como atuantes em sua elaboração os Gerentes Financeiro, Comercial, Recursos Humanos e Operações. O plano de médio prazo é acompanhado e compartilhado periodicamente com a alta e média gestão (gerentes locais). Já o plano de longo prazo detalhado somente é compartilhado com a alta gestão (gerentes regionais).

O plano de negócio tem como objetivo nortear as ações da organização como alocações de recursos, posicionamento no mercado, antecipação a novas tendências de produtos e novos entrantes, riscos, oportunidades e principalmente mensurar o retorno do capital empregado no negócio para os próximos anos visando a perpetuidade da empresa. Também é feita a comparação do cenário atual com o projetado com o objetivo de alterar as metas para cumprimento do objetivo, há reuniões mensais de monitoramento micro e macroeconômico geral analisando qualidade do produto, mercado e indicadores econômicos. É gerado um desdobramento do plano de negócio onde é revisado anualmente o mercado de atuação analisando a participação frente aos concorrentes, qualidade do produto, aplicação tecnológica, novas tendências de mercado (nível mundial), oportunidades e riscos, que são mensurados e traduzidos nos indicadores econômicos, no balanço, na DRE e no fluxo de caixa. No plano são colocados indicadores financeiros, que constituem o foco principal, e também os não financeiros.

Pelas características apresentadas, o plano se classifica no sistema de controle de **Desempenho Estratégico**. Esse tipo de controle tem o objetivo de focar as incertezas estratégicas e monitorar se a organização tem uma estratégia apropriada para assegurar que sua visão e missão sejam atendidas (Tessier & Otley, 2012). A empresa tem como visão a inovação dos produtos e adota a estratégia de diferenciação, por isso, a existência de um sistema ligado às questões ambientais e incertezas estratégicas auxilia na avaliação da mesma.

O objetivo desse controle é o desempenho, sendo usado de forma interativa, pois o que predomina em sua utilização é o alto grau de envolvimento e dedicação da alta gestão e diretoria, tanto na sua elaboração, quanto no acompanhamento. É uma prática do tipo técnica, guiada por regras e procedimentos. O papel desse controle é habilitar a ação, observando e descrevendo o cenário e oferecendo caminhos para se alcançar as metas estabelecidas e as oportunidades, dentre outros. No entanto, como também apresenta indicadores, funciona como restrição de forma a assegurar a previsibilidade.

4.1.2 Orçamento Anual (*Budget*)

É dividido em três partes: orçamento de vendas, plano de investimento e despesas gerais. Tem como objetivo projetar o crescimento de vendas, analisar os investimentos necessários para atender a demanda e estimar as despesas. Esses valores vão nortear as atividades da empresa para o ano seguinte.

Com início em agosto, a área comercial projeta as vendas para o ano seguinte. Para isso, o gerente comercial recebe uma planilha eletrônica com as vendas do ano anterior e do primeiro semestre do ano corrente. Primeiramente é feita a previsão, ou seja, com base nos pedidos e histórico de vendas é informado em quanto vão fechar as vendas para o ano corrente. O próximo passo é projetar as vendas para o ano seguinte, sendo feito isso com base em vários fatores como o histórico de anos anteriores, sazonalidade do produto, aquecimento do mercado e da economia no Brasil, novos projetos e produtos e, ainda, acrescentar percentual de crescimento nos cálculos. Os valores devem ser fundamentados, devendo haver um histórico de crescimento, isto é, mostrar quanto foi no ano anterior e qual o objetivo para o próximo ano, sendo este percentual de crescimento explicado de modo a detalhar os novos projetos ganhos ou os projetos perdidos, o quanto vai haver de inflação, de aumento de preço, entre outros. Com o orçamento de vendas fechado, o departamento comercial envia o mesmo para o gerente da planta.

Inicia-se a segunda parte do orçamento, o plano de investimentos. Nesta etapa o gerente de operações irá avaliar a capacidade produtiva da unidade, levando em conta a capacidade do maquinário, espaço físico e a estrutura de pessoas para então analisar se o investimento necessário para atender o crescimento apontado pelo departamento comercial é viável. Se sim, será definida a estrutura de pessoas, levando em consideração a criação de novos departamentos, novas contratações, remanejamentos e promoções e, então, encaminhado para o responsável pelo departamento de recursos humanos fazer o levantamento do custo da mão de obra.

A estimativa das despesas gerais é a terceira e última etapa do orçamento. Nesta fase, o departamento financeiro envia uma planilha eletrônica para os gerentes de todos os departamentos para que os mesmos informem quanto irão precisar para o ano seguinte. Seguindo o mesmo raciocínio do orçamento de vendas, os gerentes devem fazer a previsão das despesas para o último semestre do ano corrente e informar as despesas necessárias para o ano seguinte.

Feito isso, as planilhas são enviadas para o *controller* da planta que irá consolidar as informações e estruturar o orçamento. Depois de encerrado, o mesmo é enviado para aprovação primeiramente no Brasil, depois na América Latina e por último, submetido à aprovação do comitê corporativo nos Estados Unidos. Se aprovado pelo comitê, as informações são reportadas e os valores "congelados", não sendo aceitas alterações.

De acordo com os dados obtidos através das entrevistas, o orçamento se classifica no sistema de controle do tipo **Desempenho Operacional**, uma vez que pelos relatos o mesmo é aplicado às variáveis críticas de desempenho com o intuito de assegurar que a estratégia seja materializada. Além disso, as variáveis de desempenho englobadas no orçamento estão basicamente em nível operacional, com a utilização dessa prática para monitorar os resultados e gerar informações de *feedback*, o que reforça sua classificação nesse sistema. Por se tratar de desempenho operacional o objetivo do controle é o desempenho, mas também funciona como uma restrição ou limite, uma vez que os valores ali reportados serão as bases de gastos para os períodos seguintes, especialmente no caso das despesas e investimentos.

Também foi verificado que o orçamento é usado de forma interativa, pois o que predomina em sua utilização é o alto grau de envolvimento e dedicação da alta gestão e diretoria, tanto na sua elaboração, quanto no acompanhamento. Observa-se também que essa prática é do tipo técnica, guiada por regras e procedimentos. O papel desse controle é restringir a ação de forma a assegurar a previsibilidade.

4.1.3 Orçamento Flexível

O nome do relatório foi alterado por ser específico da empresa com a finalidade de preservar sua identidade. É um relatório padrão, preenchido e reportado por todas as unidades da empresa, sendo a versão mais próxima da realidade em relação à oportunidade da informação. É utilizado para acompanhar as vendas, as despesas e comparar o resultado que está se realizando com o projetado no orçamento anual. O acompanhamento é feito mensal e trimestralmente. Esta prática permite que ações corretivas sejam tomadas caso haja um desvio nos valores pré-definidos.

Alguns dias antes do fechamento de cada mês, é apurado o valor das vendas realizadas e, com base nos pedidos existentes, faz-se uma prévia de quanto irá fechar as vendas neste mês. Os valores são comparados com os do ano anterior e com o projetado no orçamento. Se for detectado que as vendas serão diferentes do esperado, os gerentes são sinalizados e medidas para correção são tomadas. No caso das vendas serem inferiores ao esperado, o departamento comercial providencia ações para intensificar as vendas e os gerentes de operação cortam gastos. Por outro lado, se as vendas forem superiores ao projetado, a controladoria realiza provisões para devolução para que a empresa possa trabalhar com uma folga nos meses seguintes. Qualquer desvio deve ser explicado em um relatório específico.

Pelos relatos é possível verificar que essa prática também se refere ao sistema de controle do tipo **Desempenho Operacional**, pois apresenta objetivos e planos de ação muito semelhantes ao orçamento. A forma de uso do mesmo se dá de modo interativo, pois conforme os dados extraídos das entrevistas, nota-se um grande envolvimento da alta gestão no acompanhamento dos resultados e monitoramento das variáveis críticas de desempenho, além da realização de reuniões para desenvolver novos planos de ação. Este controle também é do tipo técnico, baseado em regras e procedimentos específicos para seu desenvolvimento e acompanhamento. O papel principal desse controle é restringir a ação, assegurando a previsibilidade. No entanto, quando existem desvios, especialmente no caso das vendas serem inferiores ao esperado, pode ocorrer discussões sobre as medidas a serem tomadas, o que indica que este controle também pode ser usado para habilitar a ação.

4.1.4 Indicadores de Desempenho

É o principal relatório para medir e acompanhar o desempenho da fábrica. Trata-se de uma planilha eletrônica em formato padrão do grupo que contém indicadores chave de desempenho (*Key Performance Indicator* - KPI) e assemelha-se ao *Balanced Scorecard*. Possui quatro dimensões ou perspectivas sendo a financeira, a de pessoas, a de clientes e a de processos. Todas as áreas são acompanhadas e possuem indicadores voltados para suas necessidades. Gerentes da fábrica, por exemplo, possuem indicadores que medem o ciclo produtivo, a eficiência, o material perdido e as paradas de máquinas, dentre outros. O setor de finanças possui indicadores econômicos, que medem a inadimplência e fluxo de caixa, por exemplo. Além dos indicadores apontados, existem ainda os que medem a obsolescência, absenteísmo, sustentabilidade, atendimento ao cliente, qualidade, devoluções de vendas, entre

outros. Os resultados são apresentados em reuniões mensais onde pontos críticos são discutidos e medidas para correção são tomadas. Tais reuniões são realizadas entre os gerentes e apresentadas em nível de Brasil.

Embora esse sistema de controle apresente indicadores de desempenho de várias áreas e de diversos tipos, todos os mencionados nas entrevistas apontam para o tipo **Desempenho Operacional**, uma vez que não foi verificada a presença de nenhum indicador estratégico com capacidade de focar as incertezas do ambiente e monitorar se a organização está trabalhando com a estratégia apropriada. Outro destaque que aponta para a sua classificação nesse tipo de controle é o fato de que todos os indicadores apresentados se referem ao ambiente interno da empresa.

Em relação ao seu tipo de uso, todas as características apresentadas apontam para o uso interativo, já que não há nenhuma participação de funcionários subordinados envolvidos e apenas gerentes e diretores participam do processo, dedicando pessoalmente sua atenção para acompanhar os resultados, monitorar as incertezas e discutir melhorias. Cabe destacar que na escala que descreve a forma como os controles são utilizados no roteiro de entrevista, todas as afirmações que caracterizam o sistema como uso interativo receberam nota máxima, ou seja, "descreve fielmente". Trata-se também de um Sistema Técnico, baseado em regras e procedimentos para o seu desenvolvimento. O papel desse controle é restringir a ação no tocante aos indicadores que devem ser alcançados como forma de medir desempenho. Mas, é também de habilitar a ação através das discussões dos gerentes sobre os pontos críticos.

4.1.5 Custo Padrão

Além do cálculo do custo real, a empresa também adota a prática do custo padrão. Custo padrão ou custo ideal tem objetivo de formar preço de venda, pois seus dados são oriundos de modelos e roteiros (ficha técnica) trabalhando em condições normais e exatas, com custo (materiais) e tempo (processos) padrão. Nesse processo, a elaboração da ficha técnica é feita por funcionários da engenharia de produção.

Já o custo real é basicamente o reflexo da produção em determinado tempo apurado, podendo variar, pois depende exclusivamente da produção. Um determinado produto pode sofrer variação de preço dentro do próprio mês, por exemplo, o produto passa por três processos diferentes (injetado, montado e decorado) e por mais que se tente manter um padrão nos processos, acabam ocorrendo variações, tanto de material quanto de processo, seja por uma falha em uma máquina ou em um trabalho manual, que fica a mercê do desempenho do colaborador.

O processo de custos em geral é uma ferramenta que filtra todas as informações da empresa que foram pré-determinadas para custos e transferidas para os produtos produzidos no período apurado. Ao final do processo é possível buscar possíveis falhas ou melhorias através de análises feitas em cima dos resultados obtidos, por exemplo, fazendo uma comparação entre custo padrão e custo real do mesmo produto no mesmo período, se ocorreu uma determinada variação de preço, pode-se verificar se a variação é de materiais, processos, critérios de rateios ou valores alocados indevidamente nos centros de custos.

Pelas características apontadas o custo padrão é um sistema de controle do tipo **Desempenho Operacional**, pois também engloba variáveis críticas de desempenho em nível operacional. No entanto, diferente dos sistemas apresentados anteriormente, sua forma de uso é diagnóstica, sendo acompanhado pelos gestores apenas quando da existência de desvios. Na escala de respostas apresentada no questionário, a característica que predominou foi a

execução e acompanhamento realizados por funcionários subordinados. Além disso, os gestores fazem o acompanhamento periódico dos resultados e não dedicam muito de seu tempo para discutir melhorias e novos planos de ação. Esse também é um controle técnico, desenvolvido de acordo com regras e procedimentos. O papel desse controle é restringir a ação.

4.1.6 Sistema de Produção Enxuta

O sistema possui foco na melhoria contínua e busca a otimização do processo produtivo, ou seja, fazer mais com menos (menos tempo, menos espaço, menos esforço humano, menos material). Para isso, é necessário melhorar e adaptar os atuais métodos produtivos para então alcançar resultados de excelência que impactam diretamente no aumento da eficiência operacional. Implantado há um ano, o sistema busca desenvolver habilidades que permitam que os funcionários aprendam a utilizar os indicadores, acompanhar os pontos críticos do processo, descobrir oportunidades de melhoria além de desenvolver o trabalho em grupo e proporcionar uma visão de como seu trabalho impacta o resultado da empresa.

Nesse sistema, a fábrica foi dividida em 17 mini áreas e cada uma possui suas metas, objetivos e indicadores de desempenho estabelecidos de acordo com as necessidades do setor. Os indicadores, apesar de distintos, são baseados nos mesmos pilares que são: produção, qualidade, serviço, pessoas e sustentabilidade.

Para acompanhar os indicadores, são realizadas reuniões diárias entre os integrantes das equipes e se houver algum desvio, são utilizadas ferramentas como PDCA, *Brainstorming*, 5W2H, 5 Porquês e Diagrama de Ishikawa para detectar a causa e corrigir o problema. As equipes, que são formadas em sua grande maioria por funcionários do chão de fábrica, contam com o auxílio do grupo de engenharia de produção para utilização das ferramentas. Uma vez por mês, é realizada uma reunião onde os membros das equipes apresentam os resultados para os gestores. Existe ainda um time global direcionado a fomentar a excelência em manufatura. Neste sentido, as iniciativas de melhoria existentes em cada uma de suas unidades fabris ao redor do mundo são compartilhadas.

Novamente, de acordo com as características apresentadas esse sistema de controle é do tipo **Desempenho Operacional**. Quanto à sua forma de uso, apesar de apresentar algumas características de uso interativo, como a presença de reuniões com foco no diálogo e aprendizado de toda organização, não há grande envolvimento de gestores e o acompanhamento é apenas de forma periódica, quando há desvios. Pelas análises foi observado que as características do uso diagnóstico são preponderantes e se sobressaem, visto que a ferramenta é utilizada para gerar informações de *feedback* e que o processo exige grande envolvimento, participação e comprometimento por parte de funcionários subordinados. Esse sistema também é do tipo técnico. O papel desse controle também é restringir a ação para o alcance dos indicadores e, também, habilitar a ação através das reuniões de discussão dos problemas.

4.1.7 Crenças, Valores e Limites

É importante ressaltar que tanto as crenças e valores quanto os limites fazem parte de algum dos controles no modelo utilizado, tratados pelos tipos sociais ou técnicos, não sendo considerados como controles à parte, como no modelo de Simons. Por isso, foram analisados

separadamente das demais práticas. Na sequência foram avaliadas as crenças e valores e, posteriormente, os limites.

Como descrito no modelo conceitual utilizado, as crenças e valores da organização podem ser usadas para desempenho ou para a observância das normas e regras de conduta, além disso, podem ser tratadas também como limites que restringem as ações dos funcionários relacionadas ao código de conduta. Por isso, as crenças e valores foram analisados um a um para verificar como são usados na organização e qual o objetivo com sua adoção.

A empresa tem em sua base de valores conceitos como o respeito e valor às pessoas independente de sua posição, a busca por relações transparentes e honestas, o estímulo ao trabalho em equipe e cooperação em todos os níveis da organização. Outro ponto de destaque em relação aos valores é o esforço para desafiar as pessoas para que desenvolvam seu potencial e que tenham iniciativa.

O respeito e o valor às pessoas, o estímulo ao trabalho em equipe, a cooperação entre os níveis da organização, o esforço para desafiar as pessoas para desenvolver o potencial são valores que compõe o controle do tipo social, com objetivo de observância e não para obtenção de desempenho. Já a busca de relações transparentes e honestas funciona como um limitador ao comportamento, ou seja, está mais próximo do sistema de limites, mesmo sendo um valor. De acordo com Tessier e Otley (2012) as crenças podem ser usadas como limites de ação, instituídas no código de conduta, sendo usadas com objetivo de observância. Por isso, nesse caso a busca de relações transparentes e honestas faz parte do sistema de controle de **Limite Operacional**, uma vez que funciona como uma prescrição de comportamento em relação às atividades do dia a dia. O papel do controle nesse caso é restringir a ação e se trata de controle social.

No que diz respeito à missão e visão, estas estão voltadas para a busca da excelência através da inovação dos produtos, respeitando sempre a diversidade das pessoas e o meio ambiente, além da vivência da base de valores e crescimento sustentável. Por estas características pode ser considerada em vários sistemas:

- **Desempenho Estratégico** por considerar que se a empresa não possui a excelência através da inovação existe algum problema com a estratégia estabelecida;
- **Limite Estratégico** por ser um controle social que funciona para gerenciar a observância na busca por oportunidades;
- **Desempenho Operacional** por dar uma direção aos funcionários na busca pela excelência;
- **Limite Operacional** por exigir o respeito pela diversidade e o meio ambiente. Por essa razão, têm a característica de habilitar, mas também de restringir a ação na busca por estes valores.

Quanto aos limites, a empresa possui um código de ética e conduta onde divulga regras que limitam e restringem ações dos funcionários. Tais regras descrevem como agir em casos de conflito de interesse, acesso a informações privilegiadas, além de exigir sigilo de informações relevantes, relatar conhecimento de comportamento ilegal ou antiético por parte de outrem, entre outras. O descumprimento das normas está sujeito a punições. O código de ética e conduta faz parte do sistema de **Limite Operacional** e a preocupação é com a observância do mesmo. É um sistema técnico relacionado à conduta do negócio e tem como intenção restringir as ações.

Além das punições relacionadas ao código de ética e conduta, existem punições atreladas à faltas, atrasos e não cumprimento de metas. Caso as metas estipuladas no programa de produção enxuta não forem alcançadas, perde-se gradualmente o percentual de participação. Isso ocorre também em caso de atrasos e faltas. Outro benefício passível de perda em caso de falta é a cesta básica.

Em relação às consequências dos sistemas de controles analisados, de acordo com os relatos, a organização pune a não observância e o não desempenho e recompensa o desempenho. Estas atitudes estão em consonância com o exposto por Simons (1995). No entanto, para Tessier e Otley (2012) as organizações também podem recompensar a observância, o que não foi encontrado na empresa analisada.

Com as análises efetuadas é possível responder a questão “Como está estruturado o SCG de uma indústria de acordo com o modelo conceitual de Tessier e Otley (2012)?”. Para tanto, foi elaborada a Tabela 1 buscando facilitar a compreensão da classificação do sistema de controle de acordo com o modelo usado.

Tabela 1: Classificação do sistema de controle de acordo com o modelo de Tessier e Otley (2012)

Prática	Sistema de controle	Uso	Objetivo	Tipo	Intenções
Plano de negócios	desempenho estratégico	interativo	desemepnho	técnico	habilitar/restringir
Orçamento	desempenho operacional	interativo	desempenho	técnico	restringir
Orçamento flexível	desempenho operacional	interativo	desempenho	técnico	restringir/habilitar
Indicadores de desempenho	desempenho operacional	interativo	desempenho	técnico	restringir/habilitar
Custo Padrão	desempenho operacional	diagnóstico	desemepnho	técnico	restringir
Produção enxuta	desempenho operacional	diagnóstico	desempenho	técnico	restringir/habilitar
Código de ética	limite operacional		observância	técnico	restringir
* Valores	limite operacional		observância	social	restringir
** Valores	Todos		observância	social	habilitar/restringir

* Relações honestas e transparentes ** missão e visão

A Tabela 1 permite verificar que o sistema de controle é formado por práticas que atendem a todos os quatro objetivos do sistema de controle descritos no modelo usado. Percebe-se também o alinhamento entre o SCG e a estratégia estabelecida, através da utilização de mecanismos para sua avaliação bem como do desempenho esperado e realizado. Por isso, a estratégia tanto influencia quanto é influenciada pelo SCG. Verifica-se, dessa forma, o balanceamento entre os controles e seu relacionamento com a estratégia estabelecida.

4.2 Tensões Dinâmicas

A análise das tensões dinâmicas presentes no SCG investigado foi realizada levando-se em conta o papel do controle (habilitar ou restringir), de acordo com a classificação feita no item 4.1 e apresentada de forma resumida na Tabela 1 (item “intenções”).

A empresa possui uma prática para avaliar o desempenho estratégico (plano de negócios), atuando como habilitador da ação e cinco práticas que objetivam avaliar o desempenho operacional (orçamento, orçamento flexível, indicadores de desempenho, custo padrão e a produção enxuta), atuando como limitadores de ação, uma vez que estipulam as metas que devem ser cumpridas em relação a vários indicadores, especialmente os financeiros. Um primeiro ponto de tensão é a utilização do plano de negócios para direcionar

as atividades, habilitando e, de outro lado, os sistemas de desempenho operacional, usados principalmente para restringir.

Embora os sistemas de desempenho tenham a característica de limitar o comportamento de funcionários e gestores, alguns deles são usados de forma interativa (orçamento, orçamento flexível e indicadores de desempenho), promovendo a discussão e a busca de solução para os problemas, especialmente relacionados às metas não alcançadas. Esse é outro ponto de tensão encontrado, ou seja, ao mesmo tempo em que promove o controle abre espaço para a busca de alternativas de ação, gerando certa flexibilidade. Nesses casos, a busca de soluções para os problemas pode gerar a descoberta de modos diferentes de ação com possibilidade de atingir resultados melhores.

No caso específico do orçamento, seu papel é de restringir o comportamento, já o orçamento flexível atua tanto restringindo quanto habilitando, devido à sua característica de adaptação e flexibilidade em relação às metas. Os indicadores de desempenho também possuem o papel de restringir e habilitar. Destaca-se que no caso dessas três práticas as discussões e o acompanhamento são realizados até o nível de gerência, não havendo participação de funcionários ligados às atividades operacionais. Devido às suas características essas práticas acompanham o desempenho do plano de negócios, estando ligadas aos níveis de gestão.

As práticas usadas de forma diagnóstica também apresentam papéis diferentes no SCG. O custo padrão restringe a ação com a finalidade de atingir as metas de custos de produção, não proporcionando nenhum tipo de flexibilidade. Já a produção enxuta tem o papel de restringir, através das metas de desempenho estipuladas, mas também de habilitar com os programas destinados às discussões e solução de problemas em nível de chão de fábrica. A produção enxuta também está atrelada ao sistema de recompensa dos funcionários do chão de fábrica.

É interessante notar que mesmo sendo usado de forma interativa, o orçamento tem o papel de apenas restringir, não apresentando qualquer grau de flexibilidade ou discussão dos pontos não atingidos. Nesse caso, as metas não atingidas são discutidas no orçamento flexível. Esse é um ponto interessante em relação às tensões dinâmicas porque o uso interativo em sua essência deveria promover a discussão e o aprendizado, apresentando característica de habilitar (ou seja, positiva em relação aos controles), o que não foi encontrado no caso do orçamento. Relato semelhante foi feito por Mundy (2010) em seu estudo de caso. Com isso, o argumento de Tessier e Otley (2012) de que o uso interativo e diagnóstico não deve ser associado com o papel do controle (habilitar/restringir) também foi confirmado no presente estudo.

Em relação às crenças e valores, foi verificado que a busca por relações transparentes e honestas também tem o papel de restringir o comportamento assim como os limites, apresentados pelo código de ética. Por outro lado a missão e a visão da organização funcionam para habilitar a ação naquele sentido, ou seja, guiando e motivando o comportamento, mas também restringindo o mesmo em relação ao respeito pela diversidade e o meio ambiente.

Com os dados analisados é possível responder a questão de pesquisa “Como são gerenciadas as suas tensões dinâmicas?” De forma resumida foi verificado que uma prática (plano de negócios) é usada para habilitar e restringir; duas práticas (orçamento e custo padrão) são usadas para restringir; três práticas (orçamento flexível, indicadores de desempenho e produção enxuta) têm o papel de restringir e habilitar; a busca de relações

honestas e transparentes e o código de conduta restringem o comportamento e a missão e visão habilita e restringe o mesmo. Com isso verifica-se que controles que têm o papel de restringir aparecem com maior frequência na organização, seguidos por aqueles que possuem um duplo papel. Isso sugere o balanceamento entre as tensões, mostrando o que e como fazer bem como avaliando se foi alcançada a meta estipulada, proporcionando discussões e aprendizado quando do não atendimento das metas.

5 Conclusões e Recomendações

O presente trabalho teve por objetivo analisar como está estruturado o SCG da empresa investigada focando o gerenciamento das tensões dinâmicas através modelo conceitual de Tessier e Otley (2012). Em relação à estrutura do sistema investigado, foi possível observar uma predominância de controles técnicos, com objetivo de avaliar desempenho em nível operacional. A maioria dos controles está disposta em um único sistema, o de desempenho operacional. O sistema de limites é formado apenas pelas crenças e valores e o código de ética, não tendo nenhuma prática atrelada ao mesmo. Este tipo de estrutura, com poucos elementos de controle em nível estratégico pode ser explicada pelo fato de a empresa ser uma subsidiária, devendo seguir os mandatos da matriz, especialmente a estratégia a ser seguida. Mesmo assim, foi verificado um balanceamento no SCG, apresentando os quatro objetivos de controle propostos por Tessier e Otley (2012).

Quanto à utilização do modelo conceitual destaca-se que devido ao estabelecimento de diferentes níveis de análise, por causa das diferentes escolhas feitas pelos gestores em relação aos controles, a classificação da estrutura do SCG na empresa analisada gerou poucas dúvidas e controvérsias. Outro ponto interessante é a separação entre o uso interativo e o desempenho estratégico, ou seja, um sistema não é estratégico apenas por ser usado de forma interativa. No modelo de alavancas essa confusão pode ser feita, uma vez que o controle interativo se refere às incertezas estratégicas. Na organização investigada foram encontrados vários controles usados de forma interativa, mas apenas um está ligado às questões estratégicas (plano de negócios), os demais estão em nível operacional.

Um item que merece maior atenção no modelo é a verificação das intenções relativas às consequências dos controles, ou seja, se os mesmos servem para recompensar ou punir. Uma sugestão para o refinamento do modelo conceitual é explorar mais esse tipo de elemento, especialmente separando essas consequências tanto para a gestão (alta e média) quanto para os demais funcionários, de modo que possam ser classificados de forma mais clara. No caso do presente trabalho essa classificação foi feita apenas para os funcionários, mas ao final percebeu-se que se a análise também fosse feita para os gestores resultaria em mais subsídios para averiguar a ligação do controle com a avaliação de desempenho.

Quanto à análise das tensões dinâmicas foi verificado que a empresa tem controles usados de forma interativa e diagnóstica e a maioria é usado para restringir as ações. No entanto, também existem os meios de habilitar as ações de forma a equilibrar as tensões dinâmicas, ou seja, controlando, mas também promovendo a inovação e a criatividade.

Equilibrar o SCG considerando seus diversos objetivos é um desafio para a organização, tanto na fase de desenho do sistema quanto na fase de sua utilização. Isso porque segundo Tessier e Otley (2012) existe uma sinergia entre os controles de forma que uma prática pode ser usada de diversas maneiras simultaneamente (restringir e habilitar, por exemplo). O que vai contar para que o sistema seja efetivo ou eficiente é o modo como a alta gestão vai acompanhar e intervir para que seu propósito seja alcançado, criando condições para que as

tensões dinâmicas sejam produtivas. A escolha do sistema ou das práticas que vão ser acompanhados de forma interativa é crucial para que as intenções dos gestores, ou seja, o que se quer dos controles, sejam colocadas em prática em combinação com os controles usados de forma diagnóstica.

Enquanto muitos estudos, como os citados na introdução, utilizam o modelo de alavancas de controle, este trabalho utilizou um modelo abrangente, avaliando vários níveis do SCG e não parte dele, o que resultou em uma visão abrangente de como o mesmo está estruturado e de que forma as tensões dinâmicas são gerenciadas. Diante do exposto, considera-se que o objetivo do trabalho foi alcançado. Como limitação destaca-se que por trata-se de apenas uma empresa investigada os resultados não podem ser generalizados.

Uma sugestão para futuras pesquisas é a utilização de estudos comparativos para verificar de que forma as diferenças entre o SCG das organizações podem gerar a mesma consequência para o controle, especialmente em relação ao gerenciamento das tensões dinâmicas. Outra sugestão é verificar como as tensões dinâmicas podem criar vantagem competitiva para as organizações.

Referências

- Andrade, M. M. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5 ed. São Paulo, Atlas.
- Anthony, R. N; Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. 12. ed. São Paulo, McGraw-Hill.
- Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, vol.16, n. 3, p. 321 – 339.
- Dias, S. R. L. (2013). A interferência da cultura organizacional na atividade do auditor interno: um estudo com auditores internos de instituições financeiras. *Dissertação* (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Presbiteriana Mackenzie.
- Diehl, C. A. (2006). Gestão estratégica de custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. *Contabilidade Vista e Revista*, vol. 17, n. 1, p. 69-97.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R. & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da Contabilidade Gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. 1. ed. São Paulo, Atlas.
- Ferreira, A.; Otley, D. (2006). Exploring inter and intra-relationships between design and use of management control systems. *Working paper*, SSRN.
- Ferreira, A.; Otley, D. (2009a). Design and use of management control systems: an analysis of the interaction between design misfit and intensity of use. *Working paper*, 28th annual congress of EAA.
- Ferreira, A.; Otley, D. (2009b). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, vol. 20, p. 263-282.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, n. 6, p. 529-558, 2006.

- Hornngren, C. T., Sundem, G. L. & Stratton, W. O. (2010). *Contabilidade gerencial*. 12. ed. São Paulo, Prentice Hall.
- Isidoro, C. (2012). *O impacto do desenho e uso dos sistemas de controle gerencial na estratégia organizacional*. Curitiba. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Universidade Federal do Paraná.
- Lunkes, R. J., Rosa, F. S., Van Bellen, H. M., Brinckmann, R. & Alberton, L. (2006). Aderência às alavancas de controle estratégico propostos por Simons: um estudo em empresas hoteleiras. *III Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, Resende, RJ.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, p. 499-523.
- Oyadomari, J. C. T. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR*. São Paulo. Tese (Doutorado em controladoria e contabilidade) - Universidade de São Paulo.
- Oyadomari, J. C. T., Cardoso, R. L, Silva, B. O .T. & Perez, G. (2010). Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. *Revista Universo Contábil*, vol. 6, n. 4, p. 21-34.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, vol. 15, n. 3, p. 169-189.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*. Boston: Harvard Business School Press.
- Sousa, T. C. H.; Roncon, A. & Lavarda, C. E. F. (2013). *Gerenciamento da estratégia de uma empresa de cursos profissionalizantes à luz das alavancas de controle de Simons*. VI Encontro de Estudos em Estratégia/3Es - Bento Gonçalves, RS.
- Tessier, S., Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' levers of control framework. *Management Accounting Research*, vol. 23, n. 3, p.171-185.
- Tuomela, T. S. (2005). The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, vol. 16, p. 293-320.