Fundação Pedro Leopoldo
Mestrado Profissional em Administração

Contribuições do Desenho e Uso do Sistema de Controle Gerencial para Implementação Estratégica e Tomada de Decisão: Um Estudo de Caso em Um Conglomerado de Empresas

Érica Luiza de Faria Magalhães

Pedro Leopoldo
2015

Érica Luiza de Faria Magalhães

Contribuições do Desenho e Uso do Sistema de Controle Gerencial para Implementação Estratégica e Tomada de Decisão: Um Estudo de Caso em Um Conglomerado de Empresas

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração das Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração.

Área de concentração: Gestão em Organizações

Linha de Pesquisa: Estratégias corporativas

Orientador: Prof. Ricardo Vinícius Dias Jordão

Pedro Leopoldo, MG
Fundação Pedro Leopoldo
2015

Magalhães, Érica Luiza de Faria

M188c

Contribuições do desenho de uso do sistema de controle gerencial para implementação estratégica e tomada de decisão: um estudo de caso em um conglomerado de empresas/Érica Luiza de Faria Magalhães – Pedro Leopoldo: Fundação Pedro Leopoldo, 2015.

143 f.; il. (Dissertação de Mestrado Profissional em Administração)

1. Estratégias corporativas. 2. Conglomerados econômicos. 3. Sistema de controle gerencial. I. Jordão, Ricardo Vinícius Dias (orient.). II. Título.

CDD: 658.4

Normalização e catalogação: Vanuza Bastos Rodrigues - CRB6: 1.172

FOLHA DE APROVAÇÃO

Título da Dissertação: **"CONTRIBUIÇÕES DO DESENHO E USO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL PARA IMPLEMENTAÇÃO ESTRATÉGICA E TOMADA DE DECISÃO: um estudo de caso em um conglomerado de empresas".**

Nome da Aluna: **ÉRICA LUIZA DE FARIAS MAGALHÃES**

Dissertação de mestrado, modalidade Profissionalizante, defendida junto ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade Pedro Leopoldo, aprovada pela banca examinadora constituída pelos professores:

Prof. Ricardo Vinicius Dias Jordão - Orientador

Prof. Dr. Frederico César Mafra Pereira

Prof. Dr. Antônio Artur de Souza

Pedro Leopoldo (MG), 25 de junho de 2015.

Agradecimentos

A Deus, pela vida e por me propiciar condições, mesmo que na maturidade dos anos, para prosseguir nos estudos que culminaram nesta dissertação de mestrado.

Aos meus filhos Gian Lucas e Anna Clara, fonte de inspiração e busca constante de crescimento, compartilhadas alegrias, tristezas, fracassos, vitórias, pela paciência demonstrada com minhas ausências motivadas por frequências às aulas de sábados e pelas muitas horas dedicadas às leituras e à elaboração do trabalho.

À minha mãe Ercília, pelos ensinamentos de força e perseverança e pelo incentivo durante todo o processo de construção desta etapa; às minhas queridas irmãs Alessandra, Jésica, Hélida e Pollyana, por sempre me apoiarem em todas as fases da minha vida; e aos meus sobrinhos Leonardo, Maria Eduarda, Lucas, Emanuel, Beatriz e Bernardo.

À minha eterna amiga Lúcia, que, apesar de não estar mais entre nós, sempre me incentivou a buscar novos horizontes para o meu crescimento pessoal e profissional.

Aos queridos amigos que me incentivaram a acreditar que o sonho de ser “Mestre” era possível. Em especial a Mônica e Reinaldo, que foram fundamentais na finalização deste árduo trabalho.

À Barbosa & Cia, pelo incentivo e pela presença constante em meu crescimento profissional e pessoal.

Ao corpo docente da Fundação Pedro Leopoldo, pelo exemplo de dedicação, profissionalismo e apoio para a continuidade de minha formação acadêmica. Às funcionárias Jussara Batista e Cláudia Ismênia, pela dedicação, carinho e paciência.

Em especial, ao meu orientador, Prof. Ricardo Vinícius Jordão, por ter me recebido como orientanda e pela boa disposição e carinho com que me tratou durante todo o tempo de desenvolvimento desta dissertação.

Enfim, a todos que fazem parte da minha vida e que estão constantemente me ajudando a ser uma pessoa melhor, torcendo pelo meu sucesso e concretização desta vitória!

Resumo

As mudanças ocorridas no ambiente empresarial influenciadas por fatores econômicos, financeiros, políticos e sociais, tem despertado o interesse dos pesquisadores na tentativa de entender melhor o desafio decorrente da atuação das organizações em um ambiente incerto e mutável. Em tais circunstâncias, as empresas têm buscado desenvolver novas práticas de gestão com a utilização de um modelo que forneça informações úteis, relevantes, precisas e tempestivas permitindo coordenar e controlar todos os departamentos, processos, sistemas, funções e unidades organizacionais na tentativa de facilitar o alcance dos objetivos estratégicos das mesmas. Em termos práticos, a literatura aponta o sistema de controle gerencial (SCG) como um dos principais mecanismos que suporta as decisões, suprindo as necessidades estratégicas de informação para tomada de decisão e colaborando expressivamente para a implementação estratégia (IE) e para a avaliação de desempenho (AD), além de ser um meio que fornece elementos para o acompanhamento sistemático e tempestivo das operações empresariais e que promove a correção de rumos estabelecidos no planejamento estratégico. Não obstante, o entendimento do desenho e uso do SCG em conglomerados ainda precisa ser mais bem investigado, especialmente no que se refere a aspectos estratégicos e decisoriais. Nesse sentido, objetivo da pesquisa descrita nesta dissertação foi analisar as contribuições do desenho e uso do SCG na IE corporativa em um conglomerado, congregando as diferentes necessidades informacionais das empresas que o compõe. A metodologia utilizada consiste em um estudo de caso de abordagem qualitativa com fins exploratórios, tendo como principais instrumentos de coleta de dados entrevistas semiestruturadas, análise documental e observação participante. Os resultados indicam que o SCG do conglomerado estudado foi projetado pela própria instituição, desenvolvido em grande parte internamente, contando, também, com a participação de consultores externos contratados pela empresa. A eficácia desse sistema está sendo testada e monitorada através de avaliação de indicadores de desempenho além da utilização de métricas contábeis. A pesquisa indicou que o desenho do SCG contribui para a IE através da formulação de práticas e processos, tanto na alta administração quanto nos departamentos, bem como passou a ser uma técnica permanente, executada em todos os níveis, funções, projetos e atividades organizacionais com o objetivo de promover a congruência das informações com os objetivos empresariais. Desse modo, foi possível perceber que o desenho do SCG ajudou, de fato, a congregar as diferentes necessidades informacionais das empresas de tal conglomerado, suportando a tomada de decisões no mesmo. Já o uso do SCG, mostrou-se significativamente relevante para a IE, uma vez que, do ponto de vista corporativo o referido sistema desempenhou um papel fundamental na geração de informações que puderam ser usadas de forma diagnóstica e/ou interativa, medindo os resultados, corrigindo imperfeições e avaliando os processos de ajuste, além de colaborarem para mitigação de riscos, para melhorias nas variáveis críticas do desempenho organizacional e para a definição das linhas de ação que promoviam maior efetividade da organização conglomerada. Mais do que isso, os resultados apontam que a integração dos controles contábeis, financeiros e administrativos colaborou para geração de informações que potencializem o uso do SCG como instrumento de IE corporativa no conglomerado de empresas objeto desse estudo, auxiliando os gestores no alcance de novos mercados e parcerias para expansão industrial da empresa. Os principais desafios no processo de concepção do desenho se referiram

às relações entre as empresas do conglomerado quanto aos arranjos produtivos que podem influenciar o modo de condução dos planos estratégicos. Já os desafios de utilização do SCG no processo de interação e trabalhos conjuntos estão sendo contornados através de troca de informações e conhecimentos em um processo de aprendizado coletivo. Em síntese, as conclusões da pesquisa mostram que: i) o SCG do conglomerado pesquisado atende aos requisitos de um sistema de controle eficaz e eficiente, uma vez que a instituição dispõe de instrumentos efetivos que permitem à alta administração controlar os riscos a que estão submetidas; ii) esse sistema está sendo aplicado corretamente na consecução dos objetivos estratégicos, táticos e operacionais, por meio de instrumentos como o orçamento e os controles de planejamento que tem se mostrado fundamentais na solução dos problemas ocorridos com a alocação de recursos para IE; iii) o SCG proporcionou, aos responsáveis pelo planejamento, que se verificasse de maneira cruzada as oportunidades com seus pontos fortes e suas ameaças com os pontos fracos empresariais; iv) o relacionamento entre as empresas do conglomerado conduziu para a busca de conhecimento e inovação de maneira coletiva com características que foram assimiladas e consideradas pela proposição inicial do sistema; v) o SCG assegurou o vínculo entre as ações internas de cada empresa do conglomerado com os objetivos globais da organização; vi) esse sistema permitiu aumento de eficiência operacional entre as empresas do conglomerado, além colaborar para melhorias expressivas em termos de qualidade, serviços e velocidade. Em conjunto, isso permite concluir que os passos fundamentais para a melhoria da eficiência organizacional estão diretamente relacionados ao SCG, que em muito contribuiu para atingir os objetivos pretendidos pelo conglomerado.

Palavras-chave: Estratégias corporativas. Conglomerados econômicos. Implementação estratégica. Sistema de Controle Gerencial. Informação gerencial e tomada de decisões. Avaliação de desempenho.

Abstract

The changes in business environment influenced by economic, financial, political and social factors, has aroused the interest of researchers trying to understand the challenge arising from the work of the organizations in an uncertain and changing environment. In such circumstances, companies have sought to develop new management practices with the use of a model that provides useful, relevant, accurate and timely permitting coordinate and control all departments, processes, systems, functions and organizational units in an attempt to facilitate achievement of strategic objectives thereof. In practical terms, the literature indicates the management control system (MCS) as a major mechanism that supports the decisions, meeting the strategic needs information for decision-making and contributing significantly to the strategy implementation (SI) and to evaluate performance, as well as being a way which provides guidance for the systematic and timely monitoring of business operations and promotes the correction of directions established in strategic planning. However, the understanding MCS design and use in clusters need to further investigated, especially with regard to strategic and decision points. In this sense, research purpose described in this thesis was to analyze the MCS design and use contributions in SI on a conglomerate corporate, bringing together the different information requirements of companies that compose. The methodology consists in qualitative case study approach with exploratory purposes, the data collection main instruments is a semi-structured interviews, document analysis and participant observation. The results indicate that the MCS studied the conglomerate was designed by the institution itself, developed largely in-house, counting also with outside consultants participation engaged by company. Effectiveness is being tested and monitored through performance indicators evaluation in addition to using financial metrics. Research has indicated that the design of the MCS contributes to SI by formulating practices and processes, both in high management and departments, and became a permanent technique, performed at all levels, functions, organizational projects and activities in order to consistency information promote with business objectives. Thus, revealed that the MCS design helped, in fact, to bring together the different information needs such conglomerate companies, supporting decision-making. The MCS use was significantly relevant to SI, since the corporate standpoint said system has played a key role in generating information that could be used in diagnostic and / or interactively measuring results by correcting imperfections and assessing the adjustment processes, and work together to mitigate risks to critical improvements in organizational performance variables and the definition of lines of action that promoted greater effectiveness of conglomerate organization. Further, results indicate that the integration of accounting, financial and management controls contributed to generating information that enhance the MCS use as corporate SI tool in conglomerate object of this study, assisting managers in reaching new markets and partnerships to expand the industrial corporation. The main challenges in the design process involving links between the group companies regarding the production arrangements that can influence the driving mode strategic plans. For the challenges of MCS using in the interaction and joint work process to circumvented through information and

knowledge exchange in a collective learning process. In synthesis, the survey findings expression that: i) the MCS researched the conglomerate meets an effective and efficient control system requirements, since the institution has effective tools that allow senior management to control the risks to which they are submitted ; ii) this system is being applied correctly in achieving the strategic, tactical and operational objectives through instruments such as budget and planning controls that have proved fundamental in solving the problems that occurred with the allocation of resources to SI; iii) the MCS provided, those responsible for planning, it appeared that cross-way opportunities to their strengths and their threats with its weaknesses; iv) the relationship between the Group companies led to the pursuit of knowledge and innovation in a collective way with features that were assimilated and considered by the initial proposition of the system; v) the MCS assured the link between the internal actions of each conglomerate company with the overall objectives of the organization; vi) the system allowed better efficiency between Group companies, as well contribute to significant improvements in quality, service and rapidity. Jointly, this shows that the fundamental steps for improving organizational efficiency is directly related to the MCS, which greatly contributed to achieving the intended goals by the conglomerate

Keywords: Corporate Strategies. Economic conglomerates. Strategic implementation. Management Control System. Management information and decision-making. Performance evaluation.

Lista de Figuras

Figura 1 - A evolução do foco da estratégia 23
Figura 2 - Ciclo da vantagem competitiva 30
Figura 3 - Síntese do sistema de controle gerencial 37
Figura 4 - Sistema de avaliação de desempenho 38
Figura 4 - Sistema de controle em função do grau de centralização e descentralização 44
Figura 6 - Estrutura do sistema de controle gerencial 46
Figura 7 - Modelo Alavancas de Controle 47
Figura 8 - A informação e sua hierarquia 60
Figura 9 - Ambiente do sistema de informação 62
Figura 10 - Convergência e não convergência de múltiplas fontes de evidências 67
Figura 11 - Elementos do modelo teórico da pesquisa e sua relação com as fontes de evidência 74
Figura 12 - Estratégia de análise de dados – Principais autores 76
Figura 13 - Desenvolvimento teórico das perguntas do questionário de pesquisa 77
Figura 14 - Evolução da receita bruta 87
Figura 15 - Respostas compiladas 91
Figura 16 - Importância do seu setor para a empresa 97
Figura 17 - Resultados da SCG da empresa 112
Figura 18 - Resultados do SCG do conglomerado 122

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Projeção dos balanços patrimoniais 88
Tabela 2 - Projeção das demonstrações de resultados 88
Tabela 3 - Classificação e compilação da dimensões Sistema de Controle Gerencial e sua implantação no conglomerado (controles formais, expectativas, resultados) 111

Lista de Siglas

AD - Avaliação de desempenho

BNDES – Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social

CG - Capital de Giro

DFC - Demonstração de Fluxo de Caixa

DOAR - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DRE - Demonstração do Resultado do Exercício

DVA - Demonstração do Valor Adicionado

EBITDA - *Earnings Before Interest, Taxes*, *Depreciation and Amortization*

EVA - *Economic Value Added.*

FEAM – Fundação Estadual do Meio Ambiente

IE - Implementação de estratégias

IMA - Certificado de Inspeção Estadual

LO – Licença de Operação

PB - Balanço Patrimonial

PMRC - Prazo Médio de Pagamento a Clientes

ROI - Retorno sobre o Investimento

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SCG - Sistema de Controle Gerencial

SIF - Serviço de Inspeção Federal

WACC - *Weighted Average Cost of Capita*l

Sumário

1 Introdução 13
1.1 Tema e problema 15
1.2 Objetivos 17
1.2.1 Objetivo geral 17
1.2.2 Objetivos específicos 17
1.3 Justificativa e relevância 18
1.4 Estrutura do trabalho 19

2 Estratégias e Sistema de Controle Gerencial em Organizações Conglomeradas 21
2.1 Estratégia empresarial: formulação, implementação e avaliação de desempenho 21
2.1.1 O papel do sistema de controle gerencial na implementação de estratégias 25
2.1.2 Contributos do desenho e uso do sistema de controle gerencial na implementação de estratégias e na avaliação de desempenho 31
2.2 O Sistema de controle gerencial 33
2.3 Estudos recentes sobre sistema de controle gerencial 41
2.4 Desenho e uso do SCG orientado para tomada de decisões 46
2.5 As implicações do contexto organizacional no desenho e uso do sistema de controle gerencial 50
2.6 Desenho e uso do sistema de controle gerencial em organizações conglomeradas 53
2.7 Contributos da informação gerencial para o desenho e uso do sistema de controle gerencial em organizações conglomeradas 58
2.8 Notas finais 62

3 Protocolo da Pesquisa 64
3.1 Característica da pesquisa 64
3.2 Unidade de análise e observação 68
3.3 Universo e amostra da pesquisa 70
3.4 Instrumentos de pesquisa e coleta de dados 71
3.5 Estratégia de análise e tratamento dos dados 75
3.6 Desenvolvimento da pesquisa 82
3.6.1 Cronologia da pesquisa 82
3.6.2 Premissas da pesquisa 82
3.7 Limitações da pesquisa e formas de contorná-las 83
3.8 Considerações Adicionais 84

4 Apresentação e Análise dos Resultados 85
4.1 Tratamento, discussão e análise dos dados obtidos 89

5 Discussão dos Resultados e Teste das Premissas 119

6 Considerações Finais 125

7 Referências 130

1 Introdução

O ambiente empresarial vem passando por constantes mudanças, influenciadas por fatores econômicos, financeiros e sociais, que interferem na realização dos objetivos e estratégias das empresas. Diante desse cenário, o modelo e o processo de gestão passam por desafios que os tornam mais complexos, requerendo que as organizações empresariais busquem desenvolver novas práticas de gestão corporativa (Alves, 2010). O desafio decorrente da atuação em um ambiente incerto e mutável aumenta a pressão por um modelo de gestão que forneça informações úteis, relevantes, precisas e tempestivas que permitam coordenar e controlar todos os departamentos e unidades (Bouwens & Abernethy, 2000), na tentativa de facilitar o alcance dos objetivos estratégicos das empresas.

O modelo de gestão pode ser visto como o conjunto de princípios, nem sempre formalizados, de instrumentos de gestão, tais como planejamento, controle, sistemas de informações e demais práticas gerenciais adotadas na empresa. Em outras palavras, ele constitui um conjunto de crenças e valores a respeito da forma de administrar uma empresa. Dele procedem as diretrizes que impactam os subsistemas e o sistema organizacional. Essas diretrizes evidenciam em que medida a empresa possui sistemas estruturados de planejamento e controle, qual o grau de participação dos gestores nas decisões, quais os critérios de avaliação de desempenho e quais os papéis dos gestores na empresa, entre outros fatores (Reginato & Guerreiro, 2011).

Segundo Luz (2014), o modelo de gestão depende, em sua implementação e efetividade, de que a empresa interaja adequadamente com seu ambiente externo e que os subsistemas que compõem seu sistema empresarial cumpram suas finalidades. Em tese, caso isso ocorresse surgiria um sistema ideal de gestão, que garantiria a existência de um sistema de informações capaz de apoiar efetivamente os gestores em suas ações executivas, garantindo um suporte apropriado aos processos, às atividades e às operações da empresa.

Em termos práticos, a literatura aponta o Sistema de Controle Gerencial (SCG) como um dos principais mecanismos capazes de suportar a implementação de um sistema

empresarial apto a suprir as necessidades estratégicas de apoio à gestão. Nesse sistema estão incluídos todos os demais sistemas e meios que os gerentes usam para buscar assegurar que o comportamento e as decisões dos subordinados tenham congruência com os objetivos e as estratégias organizacionais (Merchant & Van Der Stede, 2007). Mais do que apoiar a gestão, o SCG colabora para a implementação de estratégias (IE) e o alcance dos objetivos organizacionais. Simons (1995) propôs o que chamou de “Uso diagnóstico” como uma forma tradicional do SCG com foco na implementação das estratégias deliberadas, e o “Uso interativo” como a parte do SCG que foca nas incertezas estratégicas e produz aprendizagem organizacional por meio da adoção de estratégias emergentes.

Para Hall (2010), o SCG evoluiu mais significativamente ao longo das últimas décadas, partindo de uma visão puramente técnica e padronizada para uma visão estratégica, sendo apontado como importante ferramenta para a gestão dos negócios. Igualmente, a relevância das informações e dos controles contábeis e a utilização adequada destas por parte dos gestores são aspectos que aparecem em destaque nos estudos sobre SCG. Segundo esse autor, o que determina a relevância da informação contábil não é o desenho do SCG em si, mas a forma como os gestores utilizam e interpretam essa informação. Portanto, a relevância da informação contábil “é determinada pelos gestores no uso rotineiro, mostrando que os usuários não são meramente leitores passivos, mas que há uma forte interação dos usuários com os desenvolvedores das informações” (Hall, 2010, p. 307).

De acordo com Luz (2014), um adequado SCG permite o acompanhamento sistemático e tempestivo das operações empresariais e a correção de rumos estabelecidos no planejamento estratégico. Para esse autor, implementar uma estratégia envolve: mudança organizacional, mobilização de recursos e alinhamento da empresa. Cita-se, ainda, a realização das alterações necessárias ao alcance dos objetivos estratégicos traçados e dos resultados desejados. Nesse sentido, o SCG ajuda na implementação estratégica, por permitir que os líderes possam tomar suas decisões sobre a execução de atividades relativas a planejamento, coordenação, comunicação, avaliação e correção da própria decisão, quando necessário.

.

1.1 Tema e problema

As práticas gerenciais e o SCG adotados por uma empresa para nortear o seu processo decisório e o processo de avaliação de desempenho podem ser influenciados por seu modelo de gestão, seguindo a linha de pensamento de autores como Guerreiro (1989) e Catelli (2001). A ideia é que instrumentos de gestão consagrados, como o planejamento empresarial e os sistemas e métodos de avaliação e mensuração podem ter os seus formatos significativamente diferentes entre uma e outra empresa, variando de acordo com suas próprias características e, principalmente, com o setor de mercado em que elas atuam (Reginato & Guerreiro, 2011). Portanto, os elementos do modelo de gestão podem interferir na escolha dos tipos de controles gerenciais usados para apoiar a gestão empresarial, uma vez que os controles gerenciais englobam vários instrumentos focados na mensuração de atividades ou processos, no processamento de dados e disponibilização de informações aos gestores, na facilitação da entrada e processamento de recursos e na saída de bens e serviços (Louderback, Holmen & Geraldine, 2000; Chenhall, 2003).

Os motivos para que uma empresa apresente desempenho distinto de outra, mesmo pertencendo ao mesmo setor de atividade e usufruindo de recursos iguais ou semelhantes, podem estar, de acordo com Reginato e Guerreiro (2011), nas distinções entre os padrões de seus modelos administrativos e na forma como são geridos seus recursos humanos e suas potencialidades, além de outros aspectos particulares a seu ambiente interno. De maneira similar, as pressões externas e a forma como as empresas lidam com elas podem afetar seu desempenho. O modelo de gestão, composto por características pessoais, valores e crenças dos líderes da empresa, pode ser um fator estimulante para o funcionamento e a interação entre as áreas e as pessoas na empresa. Tal modelo poderia ser o delineador da capacidade gerencial da empresa, impulsionando ou não as habilidades e competências de seus gestores e influenciando o exercício de suas atividades, além de encorajá-los, em maior ou menor grau, a agirem de forma congruente com as necessidades que o dinamismo ambiental requerer (Reginato & Guerreiro, 2011).

Não obstante, o conjunto de transformações ocorridas na economia brasileira, especialmente a partir dos anos de 1990, tem exigido tanto a análise quanto o desenvolvimento de metodologias e estudos sobre organizações conglomeradas. Tal exigência decorre do fato de que este tipo de organização leva ao aumento do risco advindo do incremento na complexidade e das incertezas provenientes dessa opção estratégica. As dificuldades gerenciais correlatas, muitas vezes, minimizam as chances de criação de valor para os acionistas. Segundo Martinewisk e Gomes (2001), na perspectiva da geração de valor, o SCG implementado em uma empresa deveria ser desenhado para atender à maior complexidade do ambiente em que opera a matriz, que necessita coordenar por meio de uma só estratégia as suas várias subsidiárias. Tal complexidade é provocada porque “à medida que aumenta o escopo geográfico das operações de uma empresa, a complexidade administrativa também cresce, exigindo a adoção de novos e mais sofisticados sistemas de controle” (Martinewisk & Gomes, 2001, p. 1).

De uma maneira geral, espera-se que o SCG forneça aos gestores informações que conduzam a organização ao alcance de seus objetivos estratégicos (Anthony & Govindarajan, 2008; Beuren & Rengel, 2011). No entanto, a dificuldade de desenhar um SCG que contemple as necessidades informacionais de todas as empresas do grupo depende do desenho e da implantação de um SCG que possa prover informações que contribuam para a implementação da estratégia (IE) corporativa no conglomerado de empresas. Alves (2010) explica que o SCG pode ser caracterizado e analisado sob duas dimensões: a dimensão desenho, que se refere aos aspectos técnicos de sua estrutura e configuração; e a dimensão de uso, que se refere à maneira como estes controles são utilizados pelas organizações e quais são suas finalidades.

Ferreira e Otley (2006) complementam que há um número considerável de trabalhos no campo do SCG que têm se preocupado em analisar aspectos do desenho do SCG, enquanto outra parte significativa da literatura tem estudado aspectos do uso do SCG. Os mesmos autores afirmam que a dimensão desenho e a dimensão uso são, em verdade, “duas faces de uma mesma moeda” e que examinar apenas uma dimensão pode resultar em uma perspectiva desnecessariamente limitada da operação do SCG.

Reconhecendo e aproveitando essa lacuna de pesquisa, surge a necessidade de discutir o desenho e o uso do SCG em organizações conglomeradas, contemplando a necessidade informacional de todas as empresas que compõem o grupo, de modo a congregar em um único sistema as informações essenciais à tomada de decisões, contribuindo para a IE corporativa no conglomerado de empresas. Nesse ensejo, toma-se aqui como objeto de estudos a Barbosa & Cia que é uma grande empresa conglomerada que atua no ramo de Frigorifico, Matadouro de Bovinos, Suínos e Aves e de fabricação de produtos de carne.

Diante da relevância do tema, emerge a seguinte questão de pesquisa: Quais são as contribuições do desenho e do uso do Sistema de Controle Gerencial na implementação das estratégicas organizacionais e na tomada de decisão em um conglomerado de empresas?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar as contribuições do desenho e do uso de Sistemas de Controle Gerencial para a implementação de estratégias corporativas e para congregar as diferentes necessidades informacionais em conglomerados de empresas.

1.2.2 Objetivos específicos

a) Analisar as formas de conciliar as diferentes necessidades informacionais das empresas em um único SCG;
b) Descrever e discutir o modo de integração dos controles contábeis, financeiros e administrativos que potencializem o uso do SCG como instrumento de IE corporativa;
c) Avaliar em que medida o desenho do SCG ajuda a congregar as diferentes necessidades informacionais das empresas de um conglomerado.

1.3 Justificativa e relevância

Segundo Martins (2003), a justificativa para a realização de uma pesquisa advém de suas contribuições para a academia e para a sociedade. A relação entre o SCG e a estratégia organizacional tem sido um tema recorrente na literatura. Estudos evidenciam que o desempenho organizacional é resultado da combinação de modelo de gestão, estratégias, estruturas e SCG como os de Burgelman (1991); Langfield-Smith (1997); Marginson (2002); Gerdin e Greve (2004); Mintzberg (2010). Outros estudos analisaram os ajustes entre o SCG e a formulação de estratégias, destacando a importância de compreender como os gestores utilizam o SCG na execução delas (Jordão, Sousa & Avelar, 2014; Jordão & Sousa, 2013). Outros ainda, similares ao de Abernethy e Brownell (1999), complementam essa ideia, mencionando que a forma como a alta administração faz uso do SCG reflete o estilo de gestão.

Nas palavras de Anthony e Govindarajan (2008), o SCG tem a função precípua de assegurar que os recursos sejam alocados de forma dinâmica e eficiente, para alcançar os objetivos dos negócios. Nesse sentido, é fundamental que as operações estejam vinculadas com as estratégias e que esforços e recursos concorram para um mesmo objetivo. Não obstante, ainda há poucos estudos sobre o desenho e uso do SCG em organizações conglomeradas, revelando uma lacuna de pesquisa que precisa ser mais bem compreendida.

Diante da relevância do tema, ressaltada pela importância do tipo de organização pesquisada para a economia e a sociedade e pelo crescente interesse acadêmico no estudo dos conglomerados (Cuervo-Cazurra, 2006), pretendeu-se ampliar as discussões sobre o problema investigado, analisando os contributos do SGC na concepção e IE corporativa de um conglomerado, congregando as diferentes necessidades informacionais das empresas que o compõe.

É importante ressaltar que não se tem a pretensão de propor um modelo prescritivo e universal, em linha com a Teoria Contingencial, como postulado por Jones (1985) e Jordão e Souza (2013), mas contribuir com um desenho e uso do SCG que permitam congregar as informações do conglomerado em um único sistema

gerencial, servindo como ponto de partida para o desenvolvimento da estrutura e do processo do controle em outras empresas, justificando, igualmente, a pesquisa e destacando a oportuna contribuição para a sociedade.

Como implicações gerenciais da pesquisa ressalta-se que o entendimento da utilização da informação gerencial proporcionada pelo SCG na empresa estudada e dos indicadores-chave de desempenho que compõem esse sistema pode ajudar a mapear, avaliar e melhorar a implementação estratégica em situações parecidas. Tal processo de avaliar o desempenho das empresas de forma comparativa e sistemática (*benchmarking*), permitiria que outras empresas similares pudessem adotar as melhores práticas de outras (como as aqui descritas) para apoiar seus esforços de promover a melhoria contínua e ajudá-las a se manterem competitivas, ampliando a relevância do estudo e justificando igualmente sua execução.

Finalmente, interessa à pesquisadora aprofundar seus conhecimentos sobre o tema investigado, considerando sua atuação no setor de Contabilidade e Controladoria, participando do planejamento estratégico de uma empresa com as características supramencionadas, de modo a gerar crescimento acadêmico e profissional.

1.4 Estrutura do trabalho

Esta dissertação inicia-se com esta Introdução, na qual se apresentam: o tema de pesquisa, o problema de pesquisa, os objetivos (geral e específicos), a justificativa e a estrutura do trabalho. No segundo capítulo, desenvolve-se o referencial teórico, organizado em: Sistema de Controle Gerencial em organizações conglomeradas, com base em uma abordagem geral sobre a estratégia empresarial e na formulação, implementação e avaliação de desempenho; A segunda aborda a apresentação do Sistema de Controle Gerencial. A terceira, apresenta o desenho e uso do SCG orientado para a tomada de decisões. A quarta discute o papel do contexto organizacional no desenho e uso do SCG. A quinta discute o desenho e uso do SCG em organizações conglomeradas. A sexta aborda os contributos da informação SCG em organizações conglomeradas.

No terceiro capítulo, descrevem-se as etapas da pesquisa, como o estabelecimento da amostragem representativa do estudo de caso, com referência especial às técnicas da pesquisa bibliográfica, caracterizando, portanto, a metodologia adotada.
No quarto capítulo, procede-se à apresentação e análise dos resultados.

No quinto capítulo, contempla-se a discussão dos resultados, com o embasamento dos principais autores que concordam e ou discordam desta pesquisa no que diz respeito à implantação do SCG em um conglomerado, sem deixar de considerar o ambiente físico em que a organização está inserida.

No sexto capítulo, formulam-se as considerações finais.

2 Estratégias e Sistema de Controle Gerencial em Organizações Conglomeradas

Neste capítulo, apresentam-se os conceitos pertinentes ao SCG e os pontos fortes e fracos relacionados à implantação de estratégia gerencial, que, por sua vez, é analisada segundo sua formação.

Abordam-se neste capítulo algumas pesquisas antecedentes relacionadas ao tema deste trabalho e a explanação do SCG, com base em uma revisão literária das obras clássicas e contemporâneas sobre controle de gestão, dimensão dos elementos do planejamento e controle e dimensões do desenho e uso do SCG em organizações conglomeradas direcionadas para a tomada de decisões.

2.1 Estratégia empresarial: formulação, implementação e avaliação de desempenho

O conceito de estratégia tem sua origem em organizações militares na Grécia antiga (Ghemawat, 2002 p. 37), "representando o planejamento e execução de operações de guerra tendo em vista manter ou avançar posições em relação ao inimigo". Pode-se considerar que a estratégia consistia na forma como os comandantes militares utilizavam seus exércitos e o poderio bélico para vencer os oponentes. Ou seja, relacionava-se a recursos e objetivos

Tal conceito passou a ser aplicado no contexto empresarial no século XX, ao longo do qual apresentou substancial progresso, constituindo-se como campo de conhecimento de destacada importância nos meios acadêmico e empresarial. Ghemawat (2002) destaca alguns dos principais pontos dessa evolução, que se iniciou, na década de 1950, com a discussão de objetivos organizacionais que direcionavam a organização e a preveniam de efeitos indesejados, Na década de 1960, passou à análise de aspectos internos e externos à organização para o estabelecimento de diretrizes estratégicas, incorporando métodos quantitativos na prática do planejamento estratégico formal, como resposta aos desafios impostos pelo cenário político e econômico após a II Guerra Mundial. Durante a década de 1970, assistiu-se ao crescimento de um novo estilo de pesquisa, baseado em métodos dedutivos e em métodos estatísticos multivariados, bem como em uma

nova abordagem de pesquisa sustentada pela visão de que a fonte de vantagem competitiva é proveniente de aspectos internos à organização, em seus recursos e competências s (Ghemawat, 2002).

Mintzberg (2004) defende que a estratégia proposta pelo planejamento se apresenta de fato como uma estratégia pretendida, cujas orientações comportamentais podem não se cumprir (estratégia não realizada) ou ser implementadas (estratégia deliberada). Mais que isso, o autor afirma que estas estratégias sofrem combinações com as adaptações e as novas abordagens estratégicas elaboradas pelos próprios membros da organização em seus contextos funcionais e que não tinham como estar na previsão dos estrategistas responsáveis pelo planejamento. Afirma, dessa maneira, que as estratégias emergentes, em combinação com as estratégias deliberadas, é que compõem de fato as estratégias realizadas.

Para Barney e Hesterky (2011) e Jordão, Souza e Avelar (2014), ao se definir por uma estratégia, a organização adota políticas e práticas consistentes com suas práticas, sendo particularmente importantes: estrutura organizacional formal, sistemas de controle gerencial formais e informais e sua política de compensações. As organizações que adotam essas práticas com consistência e reforçando suas estratégias já estabelecidas têm maior probabilidade de praticar adequadamente suas táticas empresariais.

Segundo Montgomery (2012), para manter uma estratégia sustentável a empresa precisa antecipar-se às mudanças. Na visão da autora, este é o papel fundamental do estrategista que está conduzindo a empresa. Porter (2012) explica que, para que a estratégia de uma empresa seja bem-sucedida, é necessário que sua equipe gerencial trabalhe em grupo e a trace em conjunto, tratando-a como algo que considere todos os seus setores. Além disso, a comunicação é muito importante. Para o autor, a estratégia deve alinhar todos na organização e ajudar a tomar boas decisões diariamente.

Para Mintzberg e Westley (1992, p. 40), as mudanças organizacionais podem afetar a cultura, a estrutura, os sistemas e as pessoas. Portanto, o processo de implementação do SCG pode impactar cada um desses elementos de mudanças.

A evolução do pensamento estratégico nos últimos cinquenta anos reflete mudanças, caracterizando-se, segundo Kluyver e Pearce (2007), por um redirecionamento gradual do foco, saindo de uma economia industrial, passando por uma perspectiva baseada em recursos e chegando a uma perspectiva de capital humano e intelectual. A Figura 1 mostra a evolução do foco da estratégia.

Foco competitivo	Produtos e mercados	Recursos e competências	Talentos
Objetivo estratégico	Posições produto-mercado defensáveis	Vantagem sustentável	Auto renovação
Ferramentas/ perspectivas	Análise setorial: concorrência	Competências essenciais	Visão / valores
	Segmentação e posicionamento	Estratégia baseada em recursos	Flexibilidade e inovação
	Planejamento estratégico	Redes de relacionamento	- Empreendedorismo
Recurso estratégico essencial	Capital financeiro	Competência Organizacional	Capital humano e intelectual

Figura 1 - A evolução do foco da estratégia
Fonte: Adaptado de Bartlett e Ghoshal (2002)

Kluyver e Pearce (2007) explicam que a perspectiva inicial da economia industrial sustentava que as influências ambientais, particularmente aquelas que moldam a estrutura do setor, eram as determinantes primárias do sucesso de uma empresa. Pensava-se que o ambiente competitivo impusesse pressões e restrições que tornavam certas estratégias mais atraentes que outras. Nesse ensejo, o planejamento estratégico pode ser entendido como um valioso instrumento para auxiliar os gestores, permitindo nortear as ações gerenciais da empresa segundo um plano previamente determinado de estratégias e metas, diminuindo consideravelmente a possibilidade de tomada de decisões equivocadas, num mercado extremamente competitivo.

O foco da estratégia empresarial é melhorar a posição competitiva de produtos e serviços da organização no setor ou segmento em que atua, podendo ser classificada em: competitiva (enfrentando todos os concorrentes para obter vantagem); cooperativa (trabalhando com um ou mais concorrentes para obter vantagem em relação aos demais); ou ambos os sistemas. Envolve, também, as definições básicas da organização (negócio, missão, visão e valores), a análise do seu ambiente de atuação (ambientes macro e setorial), seu posicionamento

competitivo, a análise da sua cadeia de valor, a definição de estratégias corporativas e de negócios e o planejamento e o acompanhamento da IE. Tem a característica de poder atender à diferenciação, satisfazendo melhor as necessidades dos clientes do segmento específico aqueles ou com custos mais baixos que os concorrentes (Kluyver & Pearce, 2007).

Segundo Kotler e Keller (2012, p. 499), uma logística de mercado envolve o planejamento da infraestrutura para atender à demanda e aos subsequentes controles de fluxos físicos, e a implementação de materiais e de produtos finais entre os pontos de origem e os pontos de uso, com o objetivo de satisfazer as exigências dos clientes, auferindo lucro.

Para compor uma estratégia, segundo Thompson e Strickland (1995, p. 231), os gestores precisam buscar fazer com que eventos ocorram conforme planejado, o que requer habilidade para direcionar mudança organizacional, projetar e supervisionar processos de negócio, gerenciar pessoas e atingir metas de desempenho. Esses autores destacam algumas das principais tarefas incluídas nessa ação: construir uma organização capaz de realizar a estratégia com sucesso; desenvolver orçamentos para direcionar recursos amplos nas atividades da cadeia de valor; estabelecer políticas e procedimentos adequados; instituir melhores práticas e mecanismos para a melhoria contínua; instalar sistemas de suporte que permitam realização das funções estratégicas da organização; estabelecer recompensas e incentivos para atingir metas de desempenho e adequada execução da estratégia; criar um ambiente de cultura organizacional que suporte a estratégia; e exercer liderança interna necessária para impulsionar a implementação e a melhoria da forma como a estratégia está sendo executada.

A implementação bem-sucedida de cada estratégia envolve diferentes recursos e habilidades, apoio organizacional e sistemas de controle. Na IE, a inovação pode ser essencial para a empresa desempenhar suas atividades e desenvolver o seu negócio. A inovação no campo organizacional pode advir de novas ideias de produtos ou da inovação em processos. A inovação, segundo Armbruster, Bikfalvi, Kinkel e Lay (2008), inclui a concepção técnica (novos produtos e novos métodos de produção), aspectos técnicos (novos mercados e novas formas de organização),

inovações de produtos (novos produtos ou serviços) e inovações nos processos (novos métodos de produção).

Autores como Mintzberg (2004), Porter (1979), Henderson (1989) e Kaplan e Norton (2004) evidenciam a relação do planejamento estratégico com o sucesso e a continuidade dos negócios. Entretanto, mesmo considerando a relevância do tema, outros autores como Almeida (2004) têm apresentado estudos cujos resultados indicam a preocupação da academia e do mercado com as dificuldades práticas que as empresas têm apresentado durante o processo de IE. Adicionalmente, Mintzberg e Westley (1992, p. 40) acentuam que as mudanças organizacionais podem afetar a cultura, a estrutura, os sistemas e as pessoas, razão pela qual o processo de controle e o estabelecimento do SCG podem impactar cada um desses elementos de mudanças.

2.1.1 O Papel do sistema de controle gerencial na implementação de estratégia

Inicialmente, as técnicas de controle gerencial recaiam no orçamento e nos, controles de custos ou de produção (Frezatti & Aguiar, 2007; Gomes & Salas, 2001). Entretanto, outras técnicas foram analisadas, tais como sistemas de mensuração de desempenho e de incentivo (Govindarajan, 1984; Govindarajan & Gupta, 1985), gestão baseada em atividades e AD, como o *Balanced Scorecard* (Frezatti & Aguiar, 2007). Com o tempo, o SCG passou a ser percebido como um mecanismo facilitador da IE e um dos principais componentes do processo de gestão (Anthony & Govindarajan, 2008; Jordão & Souza, 2013; Novas, Sousa e Alves, 2013; Jordão, Souza e Avelar, 2014), por ser a base para a concretização dos planos e para o alcance dos objetivos empresariais e de seus *stakeholders*. Montgomery e Porter (1998) explicam que a diferença entre a simples identificação dos objetivos desejáveis e o alcance desses objetivos consiste na implementação das estratégias. Para Mintzberg, Quinn e Ghoshal (2006, p. 17), a formulação de estratégias e a IE estão interligadas como "processos interativos, complexos, nos quais políticas, valores, cultura organizacional e estilos gerenciais determinam ou constrangem determinadas decisões estratégicas". Nesse sentido, estratégia, estrutura e sistemas se juntam de maneira complexa para influenciar os resultados. Embora a formulação de estratégias e a IE possam ser separadas em algumas situações – talvez em

crises, em alguns empreendimentos totalmente novos, e também em empresas enfrentando futuros previsíveis –, esse fato não é comum.

Segundo Andrews (1971), a formulação de estratégias é um mecanismo que a alta administração emprega para avaliar os pontos fortes e fracos da empresa, em função das oportunidades que o ambiente apresenta e dos riscos existentes – com base nas capacidades fundamentais da empresa. Prahalad e Hamel (1990) destacam que capacidades fundamentais são competências que, muitas vezes, transcendem os negócios, podendo ser definidas como ativos intelectuais pelos quais a empresa se distingue das demais e pode desenvolver maior competitividade. A formulação de uma estratégia empresarial está inserida em uma diversidade de fatores e componentes dos ambientes interno e externo, os quais estão situados fora do controle e da previsão da empresa.

Trata-se, principalmente, de alcançar metas, mesmo que os membros individuais da organização tenham suas próprias metas, que não necessariamente estejam em consonância com as da organização. Para Robbins (2005), o propósito central de um SCG é o de garantir um alto nível do que se chama "alinhamento de metas", pois, irá desencorajar os indivíduos a atuar contra os interesses primordiais da organização. O autor cita como exemplo um sistema que enfatiza a redução de custos, sendo que um gerente resolve reduzir os custos em detrimento da qualidade ou os reduz em sua própria unidade, impondo um aumento mais que compensador para outra unidade. Percebe-se que o gerente de fato foi motivado, mas na direção errada (Robbins, 2005).

Kotter (1997) sugere sete fases de um processo de mudança que se aderem bem à IE e apontam as razões de muitas organizações falharem ao colocar seus planos em prática. Assim, a fase 1 procura definir um senso de urgência — evitar a complacência excessiva que não tira as pessoas da zona de conforto e impele as pessoas a empreenderem um esforço extra, necessário em um projeto de mudança. Líderes talentosos falham ao iniciar um projeto de mudança sem a devida comunicação, conscientização e cobrança da urgência das ações.

Na fase 2, devem ser criadas parcerias fortes — o projeto precisa da participação da liderança, do suporte e da parceria de gestores-chave (em função, em reputação, em habilidades de comunicação e em relacionamento), que aumentarão a credibilidade das ações e a participação e o envolvimento de quantidades cada vez maiores.

Na fase 3, cria-se uma visão — é a criação da estratégia inspiradora. Os funcionários devem identificar-se nela e comprometer-se com os resultados. Esta inspiração deve gerar algum tipo de desconforto, pois deve ser desafiadora e trazer inovação.

A fase 4 refere-se à necessidade de comunicar a visão de forma contundente - a visão que descreve uma iniciativa de mudança deve ser descrita em menos de cinco minutos e não deve provocar compreensão e interesse. Do contrário, não seria uma visão de mudança.

A fase 5 deve permitir que obstáculos não bloqueiem a visão — às vezes o obstáculo é a própria estrutura da empresa. Os sistemas de compensação e de avaliação de desempenho, as categorias de emprego, alguns supervisores que aplaudem os esforços de mudança e que não alteram nem seu comportamento nem de seus subordinados, o receio de afastar pessoas talentosas e que são avessas à mudança, qualquer um destes itens enfraquece o projeto e prejudica os resultados.

A fase 6 refere-se à ação de planejar e celebrar “vitórias de curto prazo” (*quick-wins*). Conforme Kotter (1997, p. 121), “sem vitórias de curto prazo, muitos funcionários irão desistir ou resistir novamente”. Alcançar objetivos parciais e celebrá-los serve para motivar as pessoas para continuar perseguindo o objetivo maior. Em projetos de resultados demorados, os níveis de urgência geralmente caem, colocando em risco o objetivo em si da gestão da mudança.

A fase 7 consiste em não declarar vitória prematuramente — celebrar as primeiras conquistas é importante, mas, não se deve dar a ideia de que grande parte do trabalho já foi, então, concluído. Portanto, a necessidade de promover mudanças na cultura corporativa — é importante que as pessoas, na organização, liguem

determinados comportamentos a casos de sucesso e estabeleçam uma relação entre comportamento e atitudes alinhada às mudanças em seu desempenho bem-sucedido na corporação. Deve-se, então, rever critérios de promoção e reconhecimento, de forma que sejam consistentes com a nova cultura corporativa.

Essas fases auxiliam na discussão sobre a transformação e seus problemas estratégicos. Enfatizam, também, o papel da liderança como mecanismo que conduz à mudança e à implementação de objetivos estratégicos, e por consequência à estratégia formulada. De acordo com Porter (2012), para alcançar uma estratégia de sucesso é necessário que a equipe gerencial trabalhe em grupo e trace a estratégia em conjunto, tratando-a como algo para a empresa como um todo. Além disso, a comunicação é muito importante. Para Porter (2012), a estratégia deve alinhar todos na organização e ajudar a tomar boas decisões todos os dias. Apesar da grande variedade de abordagem no campo da estratégia organizacional, é cada vez mais aceito que uma abordagem ampla, empregando conceitos e visões de diversas correntes dessa área de conhecimento, é fundamental para tratar a complexidade imposta pela atuação das organizações contemporâneas.

Mintzberg, Quinn e Ghoshal (2006, p. 77) afirmam que "muito do que já foi publicado sobre processo estratégico considera sobre a maneira como a estratégia deve ser conscientemente formulada ou criada de forma deliberada". A partir da década de 1980 começam a surgir trabalhos criticando fortemente a visão de que a estratégia é formada somente por ações deliberadas e defendendo a formação *bottom-up* e informal da estratégia, constituindo, assim, a escola de pensamento da aprendizagem, conforme destacado no trabalho de Mintzberg e Lampel (1999).

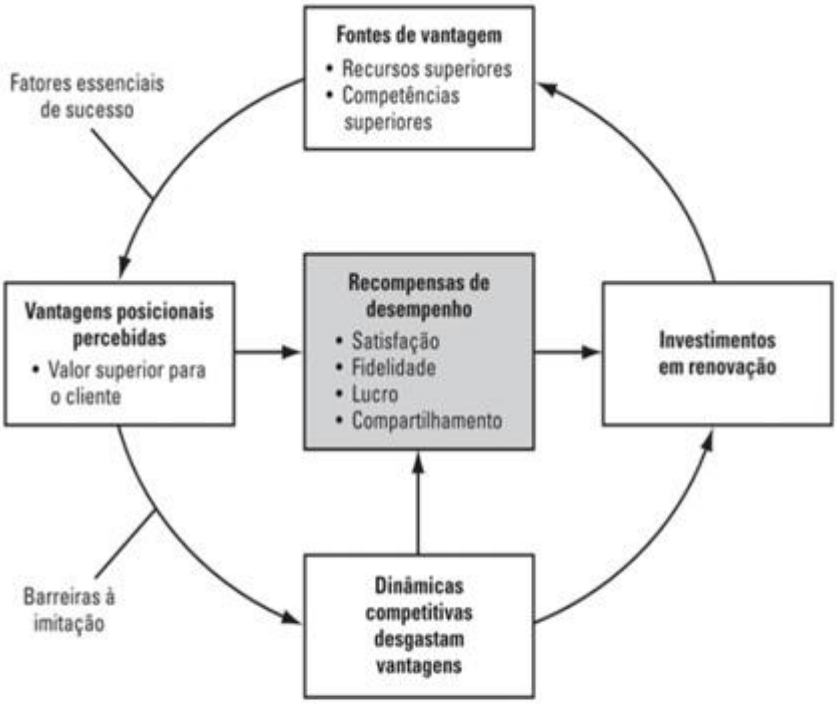
O gestor, segundo afirma Mintzberg (2004), como reconhecedor de padrões, precisa ser capaz de compreender quando explorar uma colheita de estratégias estabelecidas e quando encorajar novos esforços em substituição aos antigos. Nesse sentido, Barney e Hesterky (2011) destacam que a habilidade para ajustar rapidamente e abandonar uma estratégia deliberada por uma estratégia emergente pode ser vista como uma importante vantagem competitiva para a organização. Constitui-se, dessa maneira, em uma habilidade de aprendizagem diante de novas circunstâncias ambientais e experiências.

O ambiente competitivo deveria ser tratado como uma restrição na formulação da estratégia. Kluyver e Pearce (2007) indagam se a real função da estratégia seria moldar as condições competitivas. Surge, assim, a perspectiva de desenvolvimento de estratégia baseada em recursos que, em vez de focar o posicionamento de uma empresa de acordo com restrições ditadas pelo ambiente, define o pensamento estratégico como a construção de competências essenciais que transcendem os limites das unidades de negócios tradicionais, tendo seu foco na criação de portfólios corporativos ligados aos negócios essenciais e na adoção de metas e processos dedicados à melhoria das competências essenciais. Tal paradigma que representou uma mudança de ênfase: em vez de capturar valor econômico, cria-se valor por meio do desenvolvimento e do aperfeiçoamento de recursos e capacidade fundamentais.

O foco atual no capital humano e intelectual como recurso estratégico fundamental de uma empresa é, de acordo com Kluyver e Pearce (2007), uma extensão natural da perspectiva baseada em recursos. Para a maioria das empresas, o acesso a recursos físicos ou financeiros já não representa mais um impedimento para o crescimento nem para a oportunidade. A ausência de pessoas ou do conhecimento correto tornou-se o fator limitante. Os autores concordam que aumentar a eficácia operacional é crucial no ambiente competitivo atual, mas não substitui o bom pensamento estratégico. Kluyver e Pearce (2007) acreditam que ambas são essenciais para a competitividade e esclarecem que a aplicação de ferramentas gerenciais está voltada para fazer as coisas de uma forma melhor que os concorrentes tendo, assim, uma natureza tática. Já a estratégia concentra-se em fazer as coisas de uma maneira diferente, ou seja, concentra-se em seguir abordagens diferentes para entregar valor ao cliente e em escolher conjuntos diferentes de atividades que não podem ser facilmente imitados, fornecendo dessa maneira, a base para uma vantagem competitiva.

A Figura 2 ilustra um ciclo de vantagem competitiva. Em dado momento, as empresas concorrem com um mix específico de recursos. O objetivo é criar mais valor econômico que as empresas concorrentes. Para Barney e Hesterky (2011) o

valor econômico é a diferença entre os benefícios percebidos obtidos por clientes que adquirem produtos ou serviços de uma empresa e o custo econômico total.



Material usado mediante permissão da John Wiley & Sons, Inc.

Figura 2 - Ciclo da vantagem competitiva
Fonte: Barney, J. B. & Hesterky, W. S. (2011). *Administração estratégica e vantage competitive* (3a ed.). São Paulo: Pearson Prentice-Hall.

Kluyver e Pearce (2007) argumentam que alguns dos recursos e competências de uma organização são melhores que os dos concorrentes e outros são inferiores, o que leva a crer que os recursos e as competências superiores são a fonte para as vantagens posicionais. Entretanto, qualquer que seja a vantagem competitiva de uma empresa, deve-se esperar que a mudança contínua no ambiente estratégico e as ações de empresas rivais trabalhem continuamente para desgastá-la. Isso leva a crer que a vantagem competitiva tem um duplo propósito: desacelerar o processo de desgaste, por meio da proteção de fontes atuais de vantagens contra a ação de concorrentes; e investir em novas competências que formem a base para uma nova posição de vantagem, o que leva a um processo contínuo.

Caracterizar a formulação de estratégias como posicionamento de uma organização não significa decidir por um plano detalhado de longo prazo e segui-lo de forma sistemática. Prahalad e Hamel (1990) sustentam que a IE gera novas configurações

de recursos e novas competências, que por sua vez, irão influenciar novamente a formulação da estratégia como em um círculo sistêmico, que se autoalimenta e dinamicamente se modifica na busca por novas competências e estratégias.

Destaca-se o papel do SCG na execução das estratégias da organização, apesar de haver diversas definições, existe uma concordância genérica de que a estratégia descreve a direção geral na qual a organização planeja se mover para obter suas metas (Anthony & Govindarajan, 2008). Tanto a estratégia corporativa como a estratégia das unidades de negócios da organização, comumente conhecida como estratégia competitiva, direcionam o foco da organização e constituem um importante aspecto a ser considerado no projeto de um SCG. Neste sentido, torna-se importante conhecer o contexto organizacional.

A evolução da administração estratégica a partir de escolas que surgiram em estágios diferentes – algumas das quais já chegaram ao pico e declinaram, enquanto outras ainda estão em desenvolvimento e outras permanecem estáveis. São escolas de natureza prescritiva, que focalizam como as estratégias devem ser formuladas (escolas: design ou desenho, planejamento, posicionamento); descritiva, cujo foco está na descrição de como as estratégias são formuladas de fato (escolas: empreendedora, cognitiva, aprendizado, poder, cultural, ambiental); e integrativa, cujo foco é integrar vários elementos das demais escolas (escola: configuração) (Mintzberg, Ahsltrand & Lampel, 2010).

2.1.2 Contributos do desenho e uso do sistema de controle gerencial na implementação de estratégias e na avaliação de desempenho

A literatura sugere que para colaborar com esse processo é necessário que haja um adequado desenho e uso do SCG, ressaltando, ainda, a escassez de trabalhos sobre o tema (Jordão & Souza, 2013), em especial sobre as relações do desenho e uso do SCG na IE e a avaliação de desempenho (AD) (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009). Em geral, a literatura (Jordão, Melo & Souza, 2014) reconhece que o SCG tem contribuído para melhorar a IE e o processo de AD, por (i) apoiar os gestores na busca do melhor posicionamento possível para cada empresa, facilitando a IE dentro de seu nicho de mercado; (ii) suportar a tomada de decisão; (iii) verificar se as medidas tomadas pelos membros da organização estão de acordo

com os planos e políticas da administração; e dimensionar se todos os processos estão no curso e no nível esperado e fornecer informações relevantes para a tomada de decisão.

Todas as empresas, de modo geral, necessitam de um sistema de AD, uma vez que a realização contínua do processo de avaliação permite que elas conheçam a eficiência e a eficácia de suas ações, bem como o comportamento das pessoas, os processos e os programas da organização (Gonçalves, 2002). Sobre o papel dos indicadores de desempenho no processo gerencial das organizações, Martins (2004) afirma que este processo é o meio pelo qual uma organização administra seu desempenho de acordo com as estratégias corporativas e funcionais, bem como seus objetivos.

A AD, segundo Anthony e Govindarajan (2008), está incluída como uma atividade dentro de um sistema de controle formal. Explicam os autores que os relatórios, que contêm as ocorrências durante o cumprimento das responsabilidades dos gestores, são estruturados de forma a fornecer informações sobre os programas que eles executam no decorrer do ano e os centros de responsabilidade, sendo que aqueles sobre este último podem demonstrar as informações orçadas e as medições de desempenho financeiro e não financeiro e informações internas e externas.

Para Miranda e Silva (2002), as principais razões para as empresas investirem em sistemas de medição de desempenho são: controlar as atividades operacionais da empresa; alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários; controlar o planejamento; criar, implantar e conduzir estratégias competitivas; identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores; e verificar se a missão da empresa está sendo atingida. A definição de quais indicadores que melhor atendem às necessidades de informação dos gestores é um dos maiores desafios para a implantação de um sistema de AD. Existe a necessidade real de aplicar diversos indicadores para alcançar os mais variados aspectos nos quais a estratégia de negócio se realiza, não havendo a possibilidade de reduzir a complexidade do desempenho de um negócio a um único indicador.

Inicialmente, as técnicas de controle gerencial recaíam no orçamento (Frezatti & Aguiar, 2007). Entretanto, outras técnicas foram analisadas, tais como sistemas de mensuração de desempenho e de incentivo (Govindarajan, 1984; Govindarajan & Gupta, 1985), *Activity Management and Balanced Scorecard* (Frezatti & Aguiar, 2007).

Esse desafio é aumentado em organizações conglomeradas em vista da complexidade organizacional, uma vez que, toda organização tem ciência sobre a AD dos gestores é fundamental porque facilita a tomada das decisões de planejamento e controle, conforme as metas fixadas pela alta administração. Assim, para medir o desempenho dos componentes de uma empresa, torna-se necessário desenvolver um sistema de AD que contenha indicadores. De acordo com Macedo, Silva e Santos (2006), os processos de mensuração de desempenho se desenvolvem a partir da seleção de indicadores críticos de desempenho específicos para cada empresa. Entretanto, a maior dificuldade dos gestores está na escolha desses indicadores.

2.2 O sistema de controle gerencial

A primeira citação ao termo *controle gerencial* costuma ser atribuída ao trabalho do emérito professor de Harvard Robert Anthony, em 1965. Segundo Carenys (2010), esse reconhecimento se justifica porque, apesar de o termo ter muitos significados, foi esse autor que primeiro tratou do processo de orientação sistêmica de comportamentos entre os membros de uma organização.

A abordagem de Anthony (1965, p. 17) trata o controle gerencial como “o processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos são obtidos e utilizados de forma eficaz e eficiente na realização dos objetivos da organização.” Sua definição para o construto o coloca como uma ferramenta de ligação entre o planejamento estratégico e o controle operacional, cujo objetivo é coordenar os trabalhos dos gestores na IE conforme definição da cúpula administrativa, ultrapassando, portanto, o simples cumprimento de tarefas.

A ideia central é oferecer subsídios e orientações para que os gestores tomem decisões com base nos conceitos de eficiência e eficácia. Assim, “o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas” (Anthony & Govindarajan, 2008, p. 34). O SCG pode também ser definido como o processo que garante que a organização se adapte ao seu ambiente e busque linhas de ação que possibilitem que seus objetivos sejam atingidos (Otley & Berry, 1980). Dessa forma, o SCG concebe um processo que externa preocupação com a efetividade global da organização. Os autores reforçam que os métodos contábeis são claramente um dispositivo de integração no ambiente das organizações, uma vez que as práticas contábeis reúnem um conjunto de atividades que podem ser utilizadas individual e integradamente no processo de gestão empresarial. Assim, tem-se que a contabilidade é um elemento extremamente relevante do desenho de sistemas de controle para as organizações (Otley & Berry, 1980). De outro modo, Berry, Broadbent e Otley (2005) entendem que SCG representa todo o processo em que são empreendidos esforços para conduzir a organização para a consecução das atividades almejadas, considerando sua atuação em um ambiente dinâmico.

Cabe mencionar a ideia de planejamento como marco de alocação racional de recursos permanece, mas reconhecendo-se que a participação dos membros das organizações torna o SCG processo dinâmico e cíclico. Para Anthony e Govindarajan (2008), as informações financeiras e não financeiras dos processos oferecem condições satisfatórias para centros de responsabilidade disciplinados, mas reconhecem que elas mesmas informações possuem capacidade limitada de controle para centros de responsabilidade discricionários e sugerem como estratégias o orçamento base-zero e a renegociação.

De forma geral, o SCG é caracterizado pelo conjunto de instrumentos que se fazem necessários para dar suporte à gestão da organização (Anthony & Govindarajan, 2008; Frezatti, Junqueira & Bido, 2012). A evolução da discussão sobre o tema ao longo do tempo justifica a ausência de consenso acerca da definição para o termo SCG. Também por este motivo, existem diferentes argumentos sobre a dimensão que ele pode assumir nas organizações. Anthony e Govindarajan (2008), por exemplo, enfatizam que há importante diferenciação entre a formulação da

estratégia, o controle de tarefas e o controle gerencial. Para os autores, a formulação de estratégias envolve o estabelecimento de metas, estratégias e diretrizes; o controle gerencial materializa-se como a implementação de estratégias e o controle de tarefas é o processo capaz de garantir que as tarefas especificadas sejam eficiente e efetivamente realizadas (Anthony & Govindarajan, 2008).

O desempenho de uma organização e das pessoas que a compõem depende da maneira como cada indivíduo e cada unidade organizacional desempenham seu papel e se movem para alcançar objetivos e metas comuns. O controle é o processo pelo qual são fornecidas as informações sobre a execução dos processos previamente planejados.

O controle organizacional se refere ao processo de influenciar o comportamento das pessoas como membros de uma organização, sendo que.

> Sistemas de controle são mecanismos organizacionais (processos e técnicas) destinados a aumentar a probabilidade de que as pessoas vão se comportar de maneira que leve à consecução dos objetivos organizacionais. Esses mecanismos que parecem influenciar diretamente o comportamento individual ou em grupo para a realização dos objetivos da organização são selecionados para compor o 'núcleo do sistema de controle'. Mecanismos que parecem ter uma influência indireta são chamados de 'fatores de controle de contexto'. Tais fatores incluem cultura, estrutura, etc. Este se destina a ser aplicável a todos os níveis de controle: individual, grupal e organizacional[1] (Flamholtz, Das & Tsui, 1985, p.38).

Flamholtz, Das e Tsui (1985) defendem um modelo que está na essência de qualquer SCG e permite um estudo multidisciplinar. Os autores abordam três processos cruciais: estabelecimento de padrões idealizados de comportamento; a identificação das distorções ou cumprimentos de metas; e a reavaliação do processo, onde se abre espaço para a interação.

[1]Organizational control systems are mechanisms (both processes and techniques) designed to increase the probability that people will behave in ways that lead to the attainment of organizational objectives. Those mechanisms that appear to directly influence individual or group behavior toward the achievement of organizational goals are selected to comprise the 'core control system'. Mechanisms that seem to have an indirect influence are termed as the 'control context factors'. Such factors include structure, culture, etc. This intended to be applicable to all levels of control: individual, group and organizational.

Flamholtz, Das e Tsui (1985, p. 39) explicitam que: a) o elemento de planejamento, que inclui o estabelecimento de metas e estabelecimento padrão em cada área-chave funcional para que o indivíduo ou a unidade de trabalho seja responsabilizado; b) o subsistema operacional (especificado por funções organizacionais), que inclui os comportamentos exibidos pelo indivíduo e do grupo ou maiores unidades organizacionais, relativos à aquisição, distribuição, utilização, desenvolvimento, conservação e disposição de recursos; c) o elemento de resultado, que inclui o desempenho (por exemplo, o volume de vendas, produtividade, margem de lucro), atitudes de trabalho (por exemplo, satisfação, comprometimento, alienação), e outros resultados, tais como volume de negócios e absenteísmo; d) o elemento de medição, que inclui o sistema de informação de gestão (por exemplo, produção, estoque, administrativo e sistema de controle de orçamento) e do sistema de avaliação de desempenho empregado pela organização; e) o elemento de feedback, que se refere ao fornecimento de informações sobre o desempenho comparado com pré-determinados objetivos e normas para o subsistema operacional para a correção, ao elemento de planejamento para o objetivo ou o ajuste padrão, e ao elemento de avaliação para premiar administração recompensa; e f) o elemento de avaliação e recompensa, que inclui a administração de recompensas extrínsecas com base na avaliação de desempenho no trabalho e o projeto de tarefas intrinsecamente gratificante para influenciar autocontrole de comportamentos de trabalho.

A Figura 3 evidencia, segundo Flamholtz, Das e Tsui (1985), que dentre os seis elementos apresentados quatro (planejamento, mensuração, *feedback* e avaliação e recompensa) seriam passíveis de ação humana por parte da administração como forma de serem utilizados no processo de influência do comportamento humano, na busca de sincronia de objetivos aos quais se dedicam o SCG.

Estes quatro elementos seriam sistematizados e estruturados nas organizações de maneira a compor o SCG dentro do ambiente cultura e estrutura organizacionais. Quanto às decisões e às ações, os resultados, passam a compor as consequências advindas do SCG.

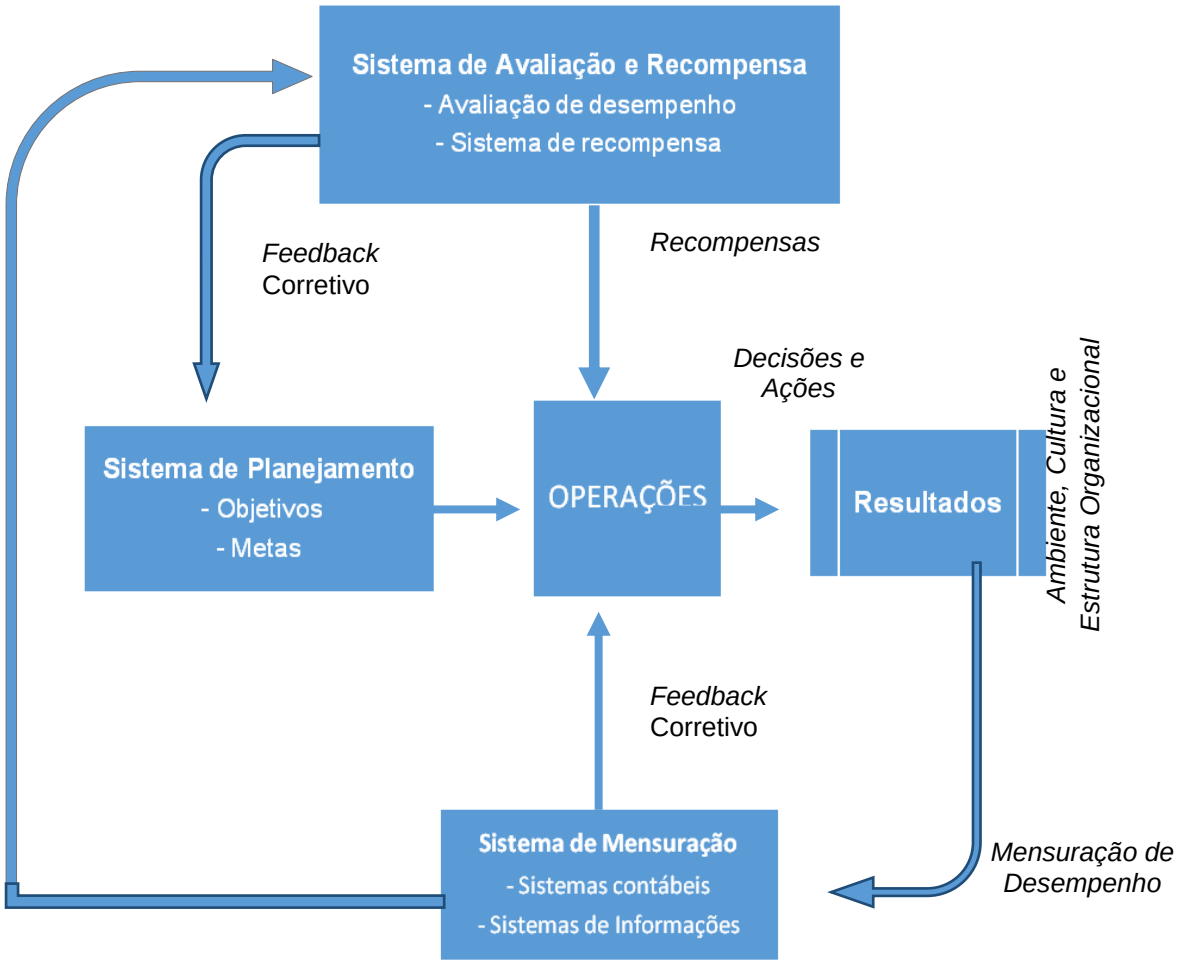


Figura 3 - Síntese do sistema de controle gerencial
Fonte Flamholtz, Das, T. K. & Tsui, A. S, (1985, p. 40). Toward an integrative framework of organizational control. *Account, Organization and Society, 10*(1), 35-50.

Em uma abordagem mais recente para o SCG, Ferreira e Otley (2009) mostram um modelo que expõe de modo amplo que, além dos instrumentos e processos de controle, visam também aos reflexos das relações de poder dentro das organizações. Simons (1995) fornece um esquema de observação do SCG com base em doze questões chaves, que vão desde a definição dos objetivos e estratégias da organização, passando pelo desenho da estrutura organizacional, à identificação dos instrumentos de controle e das dinâmicas de uso dedicadas a estes instrumentos.

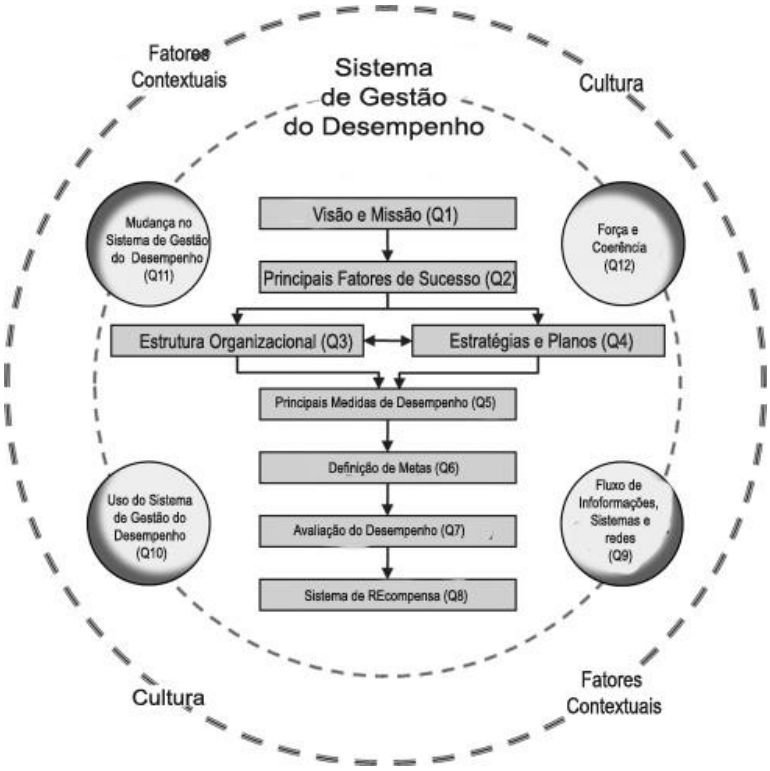


Figura 4 - Sistema de avaliação de desempenho
Fonte: Ferreira, A. e Otley, D. (2009, December, p. 268) The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research. Elsevier, v*. 1, n. 4, pp. 263-282.

Na Figura 4, são demonstrados os modelos concebidos para o SCG. A natureza dinâmica do processo de controle tem sido cada vez mais reconhecida em sua dimensão e complexidade, aproximando-se cada vez mais do que Mintzberg (2004) defende em relação à incorporação das estratégias emergentes às estratégias propostas das organizações: o SCG, para cumprir seu propósito, precisa retratar esse processo cíclico.

Para autores como Merchant e Van der Stede (2007), dentre outros, o SCG exerce duas funções básicas: controle estratégico; e controle gerencial. Ao justificarem essa diferenciação, os autores afirmam:

> Gestores tratando questões de controle estratégico tem um foco principalmente externo à organização; eles examinam a indústria e o posicionamento de sua organização nela. Eles pensam em como a organização, com sua particular combinação de forças, fraquezas, oportunidades, e limitações, pode competir com outras organizações de seu setor. Gestores tratando questões de controle gerencial, por outro lado, tem um foco principalmente interno; eles pensam em como podem influenciar o

> comportamento dos empregados no caminho desejado (Merchant & Van Der Stede, 2007, p. 7).

O SCG inclui todos os dispositivos ou sistemas que os gestores utilizam para assegurar que os comportamentos e as decisões dos empregados estejam consistentes com os objetivos e as estratégias organizacionais. Na visão de Merchant e Van der Stede (2007, p. 5), o SCG é "um mecanismo para influenciar e direcionar o comportamento dos indivíduos que atuam em uma organização".

Oyadomari (2008) explorou os relacionamentos entre uso do SCG, competências organizacionais e desempenho econômico, por meio de um *survey* com profissionais das áreas de controladoria e finanças de grandes empresas brasileiras. Concluiu que: inexistem evidências de relacionamento negativo entre o uso diagnóstico e o desenvolvimento de competências organizacionais; não existem relacionamentos significativos positivos entre desenvolvimento de competências e desempenho econômico; com exceção da competência empreendedorismo, existe relacionamento positivo entre o uso interativo e o desenvolvimento de competências; existe relacionamento positivo entre as tensões dinâmicas e as competências; o uso diagnóstico; o uso interativo do SCG influencia positivamente as tensões dinâmicas; e quando o desempenho é medido por mecanismos de auto avaliação, ocorre uma alteração nos resultados dos relacionamentos entre competências e desempenho, com as competências aprendizagem organizacional e orientação de mercado influenciando positivamente o desempenho.

A forma como os administradores decidem gerir seus negócios, o modelo de gestão e seu correspondente esboço de controle devem adequar-se às condições de disponibilização de informações que permitirão o desenvolvimento do processo de gestão (Frezatti *et al.,* 2009).

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009) citam a contabilidade como o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões, uma vez que provê o gestor de relatórios gerenciais. Vale ressaltar ainda que os dados contábeis consistem em um completo sistema de geração de informações, pois trabalham mutuamente com o gerenciamento financeiro e o gerenciamento de resultados, possibilitando aos seus usuários a obtenção da evolução patrimonial da empresa.

A partir da missão de uma organização, deve-se aliar ao SCG o direcionamento em ações concretas, por meio de estratégias que contribuam para a atuação e o desempenho da organização. Ferreira e Otley (2006) consideram duas diferentes perspectivas para a dimensão do SCG. A primeira está relacionada às características das informações produzidas pelo SCG, tais como, histórica, prospectiva, interna, externa, financeira, não financeira, quantitativa, qualitativa, agregada, detalhada, precisa e imprecisa. Na segunda, o SCG é visto como um “pacote” de técnicas de controle gerencial a serviço da organização, por exemplo, planejamento estratégico, orçamentos, custeio, retorno sobre investimento, análise de custo-volume-lucro, benchmarking e sistemas de mensuração de desempenho.

De acordo com Novas, Sousa e Alves (2012), uma das funções do SCG é fornecer informações para o planejamento e o controle. Tal função destaca a importância do SCG no sentido de garantir as características e a qualidade das informações fornecidas pelo sistema. Portanto, constitui a base para o desenvolvimento de práticas e técnicas de avaliação.

Para tanto, Anthony e Govindarajan (2008, p. 2) propõem uma composição de elementos ao SCG, elencando alguns mecanismos: i) sensor, que regula o que realmente ocorre no processo que está sendo controlado; ii) mecanismo assessor, que determina a importância das ocorrências, fazendo uma comparação em relação a algum padrão ou expectativa do que deveria estar incidindo; e iii) mecanismo realizador, que transforma o padrão de comportamento se o assessor indicar que ele necessita ser alterado.

Padoveze (2012, p. 26) define um modelo de gestão como o “conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia”.

Segundo Castro, Santos e Santos (2013), o modelo de gestão deve ser desenvolvido pela Controladoria visando garantir o sucesso da organização e de suas áreas, considerando as crenças e os valores da organização e avaliando os gestores por resultados. Também o modelo deve contemplar a existência de um planejamento formal, abrangendo planejamento, execução e controle.

2.3 Estudos recentes sobre sistema de controle gerencial

A relevância do SCG está relacionada com a capacidade de conduzir o gestor na escolha da melhor alternativa entre duas ou mais que se apresentem. Segundo Luz (2014), a informação deve conter elementos que habilitem o gestor a visualizar a necessidade de utilização de critérios de mensuração que se aproximam de um valor futuro e de possuir uma estrutura que permita a decisão por alternativas que melhor contribuam para ganhos econômicos para as organizações. A qualidade da informação de um SCG está relacionada a sua capacidade de reduzir objetivamente as incertezas no momento das decisões.

Estudo realizado na Rússia, por Chenhall, Kallunki e Silvola (2011) relacionou e investigou a estratégia de diferenciação e inovação de produtos com SCG, em três dimensões: redes sociais, cultura orgânica inovadora e controles formais. A pesquisa fornece evidências consistentes de que o SCG e as estratégias de diferenciação estão associadas com inovação de produtos e incentivam as empresas a participar mais das redes sociais e implementar culturas orgânicas inovadoras e controles formais.

Merchant & Van der Stede (2007) mencionam que o SCG exerce duas funções básicas: controle estratégico, com foco principalmente externo à organização, e controle gerencial, com foco principalmente interno relacionado ao modo de influenciar os empregados em direção aos objetivos da organização. Os autores observam que outros fatores ou características internas e externas às organizações podem afetar o SCG, sendo determinantes para seu sucesso ou insucesso, como cultura nacional e interna da organização, estrutura interna, estrutura do mercado, tamanho da empresa, taxa de crescimento interna, nível de competição, regulação do setor, estrutura de propriedade, tecnologia empregada na produção, experiência e conhecimento do gestor.

Canan e Fonseca (2006) em estudo de caso realizado em duas empresas, sendo uma de âmbito local e outra internacional, procuraram identificar os fatores que podem influenciar as estruturas de controle gerencial e quais as possíveis diferenças em seu SCG, considerando que ambas operam no mesmo segmento de mercado e

na mesma localidade. Os autores concluíram que os tipos de controle adotados nas empresas parecem estar de acordo com a cultura da matriz, uma vez que o controle de resultados é empregado na unidade que possui a matriz nos Estados Unidos e os controles familiar/burocrático na unidade cuja matriz localiza-se no Brasil. Os resultados sugerem que duas unidades que operam em um mesmo segmento podem fazer uso de diferentes SCG, uma vez que estes não são os únicos fatores a influenciar os desenhos dos sistemas. Os sistemas de controle parecem sofrer influência dos contextos sociais em que operam, os quais devem ser compreendidos de forma mais ampla do que a simples localização geográfica ou do segmento de mercado em que a unidade atua.

Quanto à multiplicidade de controles e inovações, Revellino e Moutitsen (2009) pesquisaram sobre o SCG para o desenvolvimento de inovação, tendo concluído que a inovação passa por diferentes processos, cada um exigindo controles diferentes que façam a mediação entre a inovação e o seu ambiente. Por isso, ao invés de assumir que todo processo pode ser estabelecido no início ou, mesmo, que a inovação é um processo único, os autores propuseram que a inovação seja mediada por várias tecnologias de gestão, cada uma associando a inovação com um desafio do seu ambiente.

Davila, Foster e Li (2009), pesquisaram sobre a adoção de SGC no processo de desenvolvimento de produto considerando os sistemas formais específicos para o estudo. Foram incluídos os seguintes sistemas: gerência de projetos por pontos de controle (*project milestones*), orçamento para projetos de desenvolvimento, relatórios comparativos do progresso atual contra o planejado, processo de seleção de projetos, roteiro da carteira de produtos e processo de testes dos conceitos dos produtos, além das diretrizes da composição de equipes de projetos. A pesquisa identificou seis razões para a adoção de um SCG, sendo duas por motivos externos − legitimação da empresa e contratos com parceiros externos − e quatro razões internas, sendo duas proativas − formação dos gerentes e foco na execução da estratégia − e duas reativas − reação a problemas e codificação do aprendizado (associado com a formalização dos processos repetitivos). As evidências apresentadas pelos autores fornecem dados qualitativos consistentes com o papel do SCG, que incluem: estímulo ao diálogo e criação de ideias; controle da execução

através dos sistemas diagnósticos; e estabilização do ambiente que, pela natureza do processo de inovação, contém oportunidades.

Kober, Ng e Paul (2007) procuraram evidenciar o relacionamento entre o SCG e a estratégia organizacional. Mais especificamente, se o uso interativo do SCG contribui para a mudança na estratégia organizacional e se os mecanismos do SCG se alteram para adaptar-se à mudança na estratégia. Para tanto, realizaram um estudo de caso longitudinal retrospectivo em um centro de pesquisas médicas australiano, tendo confirmado o duplo relacionamento entre o SCG e a estratégia organizacional. Concluiu-se que o uso interativo do SCG contribuiu para a mudança na estratégia organizacional, que, por sua vez, provocou mudança no mecanismo de SCG.

Jordão e Souza (2013) observaram que mudanças na estratégia e estrutura organizacionais provocadas por processos de fusões e aquisições impactam no desenho e uso do SCG. Esses autores analisaram, sob a perspectiva da teoria contingencial, o efeito da estratégia corporativa e de negócios nas mudanças que ocorreram no SCG de uma empresa após a sua aquisição através de um estudo de caso em uma empresa de sucesso. Os resultados observados levaram a duas conclusões principais: (1) mudanças no SCG da adquirida derivaram da nova estratégia orientada para resultados introduzida pela adquirente com a intenção de transformar a empresa adquirida na líder mundial do setor em dez anos; e (2) a implementação de tal estratégia implicou modificações no SCG, que atualmente é exercido por uma combinação de aspectos do controle de qualidade, do controle cultural, do controle de produção e do controle financeiro.

Jordão, Souza e Avelar (2014) analisaram o efeito da cultura corporativa nas mudanças ocorridas no SCG de uma empresa industrial após sua aquisição. Verificaram que ao lado do grande número de fusões e aquisições que se processam em todo o mundo há uma lacuna provocada pela divergência entre os benefícios esperados e aqueles efetivamente auferidos com essas operações. As aquisições, de modo especial, embora mais significativas que as fusões, não têm sido bem-sucedidas, segundo a lógica da geração de valor. Não obstante, os autores

demonstraram que o SCG pós-aquisição é um dos fatores que colaboram para o sucesso delas, por facilitar o alcance dos objetivos estabelecidos antes da compra. Os resultados evidenciaram a influência tanto das mudanças organizacionais e gerenciais provocadas pelas aquisições quanto da cultura organizacional sobre o SCG, pois ocorreram mudanças no SCG da adquirida decorrentes da nova cultura voltada para resultados, introduzida pela adquirente para fazer da adquirida a líder mundial do setor em um prazo de 10 anos, bem como modificações no controle de produção, financeiro e de qualidade, visando possibilitar a implementação dessa nova cultura.

Para Gomes e Salas (2001), o controle é necessário para garantir que a conduta das pessoas siga em direção aos objetivos almejados pelos membros da organização. É um instrumento que auxilia os membros da organização a desenvolverem ações congruentes com os interesses das partes (sócios, acionistas e outros de todos os níveis), sendo aplicado como mecanismo de reforço de comportamento positivo e de correção de rumo. Os autores apresentam o resumo das principais diferenças no desenho do sistema de controle, segundo o grau de descentralização (Figura 5).

Tópicos	Estrutura centralizada	Estrutura descentralizada
Sistema de Controle	Pouco sofisticado. Mecanismos informais. Normas rígidas	Muito sofisticado. Mecanismos formais. Controle financeiro.
Indicadores de controles	Qualitativo. Nem sempre orientado a resultados	Quantitativos. Orientado a resultados
Sistema de Informação	Orientado ao resultado global. Pouco orientado ao controle de resultados	Orientado à tomada de decisões e ao controle da atuação dos responsáveis.
Processo de Planejamento	Inexistente ou intuitivo. Quando ocorre pode ter caráter burocrático	É fundamental para o consenso sobre os objetivos globais.
Sistema de Avaliação	Baseado em informações não financeiras	Baseado em informações financeiras e não financeiras.

Figura 5 - Sistema de controle em função do grau de centralização e descentralização
Fonte: Gomes, J. S. & Salas, J. M. (2001, 128). *Controle de gestão*: uma abordagem contextual e organizacional.São Paulo: Atlas

Segura e Formigoni (2014) em um estudo empírico sobre a influência do SCG em empresas de gestão familiar listadas na BMF&Bovespa no ano de 2010, constituíram uma amostra de 356 empresas analisadas entre os anos de 2004 a 2009, totalizando 2.136 observações. Os resultados obtidos foram favoráveis às empresas que são familiares ou que possuem gestão familiar quanto ao grau de

endividamento, ou seja, as que possuem gestão familiar apresentaram-se com endividamento menor do que as demais empresas estudadas. A partir desses resultados os autores concluíram que, de acordo com estudos nacionais e internacionais, segundo os quais as empresas familiares tendem a ser mais conservadoras em seus investimentos, procurando utilizar mais capital próprio do que de terceiros.

Herath (2007), a partir de um estudo teórico orientado para desenvolver um quadro conceitual do ambiente nas empresas e o SCG, indicou que seu uso pode evidenciar as inter-relações na realização de metas e objetivos organizacionais, bem como uma relação de mão dupla entre a estrutura e estratégia organizacional, a cultura corporativa e o SCG, significando, por exemplo, que uma mudança na estratégia afeta os padrões do SCG e vice-versa.

A escolha do sistema, segundo Gomes e Salas (2001), decorre das características da organização e também do meio ambiente. Por parte da organização, as características mais determinantes são: sua dimensão, a relação de propriedade, a cultura, o estilo dos gerentes e as relações interpessoais, o grau de descentralização e a formalização da atividade.

Em síntese, esses estudos evidenciaram que o SCG envolve as atividades do processo de gestão, que, por sua vez, compreende também atividades de planejamento, escolha de uma direção de ação por meio do desenvolvimento de objetivos e metas de curto e de longo prazos, na execução, mobilização do pessoal e disponibilização dos recursos necessários para alcançar os resultados pretendidos, cumprindo um papel organizacional em meio a um ambiente caracterizado por constantes mudanças e permitindo que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas.

2.4 Desenho e uso do SCG orientado para tomada de decisões

A dimensão desenho está relacionada com as características da informação e as técnicas de gestão que serão utilizadas. Quanto às técnicas, Ferreira e Otley (2005) complementados por Frezatti *et al.* (2009), descrevem que estas expressam os mecanismos que serão utilizados para gerar as informações tradicionais e contemporâneas, por meio de técnicas tradicionais, por exemplo, o controle orçamentário, medidas de desempenho financeiro e custeio por absorção. Já dentre as técnicas contemporâneas destacam-se o *benchmarking, balanced scorecard* e o EVA (Frezatti *et al.*, 2009).

Ferreira e Otley (2006) mencionam que a dimensão uso compreende a maneira pela qual os gestores utilizam a informação, podendo ser classificado como: diagnóstico, interativo e disfuncional (Simons, 1990). Outro diagnóstico ocorre quando o SCG cumpre seu papel tradicional de monitorar o desempenho organizacional e corrigir os desvios que ocorram em relação às metas de desempenho. O uso interativo, por sua vez, ocorre quando o SCG é utilizado para monitorar as incertezas estratégicas e para permitir diálogo entre gestores e subordinados. O SCG pode ser utilizado de modo disfuncional, quando for direcionado para outras finalidades que não aquelas previstas pelo uso diagnóstico ou pelo uso interativo (Ferreira & Otley, 2006).

A Figura 6 apresenta a estrutura do SCG proposta por Ferreira e Otley:

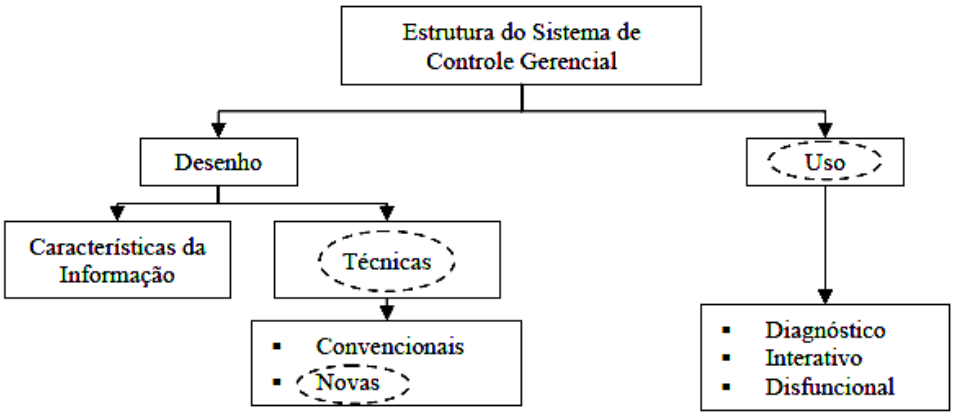


Figura 6 - Estrutura do sistema de controle gerencial
Fonte: Ferreira, A. & Otley, D. (2005). The design and use of management control systems: an extended framework for analysis. *American Accounting Association Annual Meeting*. Social Science Research Network.

Para Ferreira e Otley (2005), um importante e pouco explorado papel do SCG está justamente em seu uso para incentivar diferentes perspectivas e pontos de vista a serem articulados na organização, de modo a desafiar continuamente seu curso de ação. O autor ainda destaca que a capacidade de responder rapidamente a quaisquer demandas é igualmente importante ao processo de planejamento previsto em um SCG.

A dimensão “uso” do SCG, se explorada com base no modelo de alavancas de controle (*Levers of Control)*, proposto por Simons (1995), mostra-se adequado para tratar do emprego do SCG em situações de incerteza (Harlez & Malagueño, 2012).

Simons (1995) defende que não se deve explorar apenas a dimensão desenho do SCG, mas também a forma como os gestores utilizam esses sistemas. Ou seja, o conjunto de mecanismos de controle gerencial que uma empresa dispõe pode ser usado de diferentes maneiras e com diferentes propósitos. Segundo o autor, as alavancas representam quatro diferentes modos de uso para o sistema de controle gerencial: a) uso do SCG como um sistema de crenças; b) uso do SCG de modo interativo; c) uso do SCG de forma diagnóstica; e d) uso do SCG de forma restritiva/limitativa, conforme mostra o modelo de alavancas de controle (Figura 7).

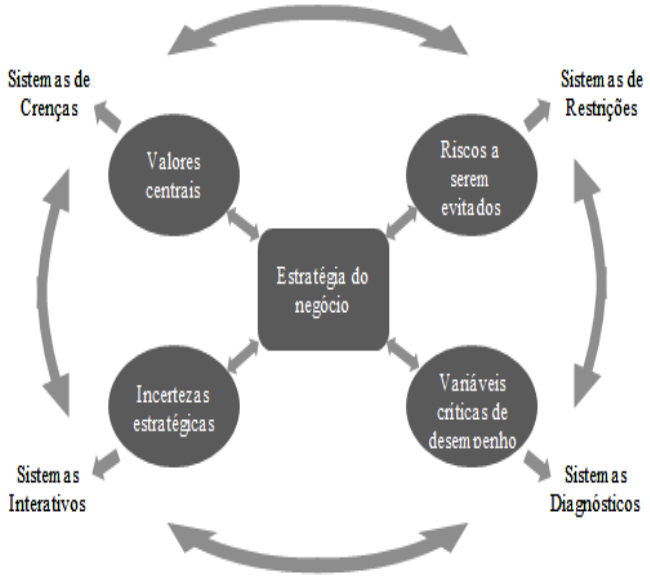


Figura 7 - Modelo alavancas de controle
Fonte: Simons, R. (1995). *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal* . Boston: Harvard Business Press. (Adaptado)

Ferreira e Otley (2005, 2009) salientam que o uso pontual do *framework* proposto por Simons poderia levar a um inadequado aspecto de prováveis variações de controles informais. Os autores ainda destacam que em algumas organizações os controles informais são um componente muito importante do sistema de controle, preenchendo papéis que Simons atribui às quatro alavancas. Para Tessier e Otley (2012), outra limitação do modelo de alavancas de controle é o fato de não considerar a estrutura organizacional e questões de descentralização, embora esses elementos estejam incluídos em outros modelos, como o de Ferreira e Otley (2009) e o de Malmi e Brown (2008).

Recentemente, Malmi e Brown (2008) admitem que há um grande número de razões para estudar o SCG como um pacote, uma vez que este não opera sozinho. Uma dessas razões é que há inúmeras pesquisas de inovações práticas como BSC (*Balanced Scorecard*), custeio alvo, desde o desenvolvimento, adoção e uso até o impacto destas ferramentas nas empresas, já que se sabe que cada vez mais a informação é primordial nos tempos atuais para a tomada de decisões. Contudo estudar isoladamente esses artefatos pode influenciar equivocadamente nas conclusões, se de fato o uso ou impacto for relacionado ao pacote completo do SCG, e não somente a uma ferramenta isolada.

Procurou-se entender as categorias de controles gerenciais presentes na tipologia proposta por Malmi e Brown (2008) para: controles de planejamento (planejamento estratégico e planejamento operacional) controles administrativos (estrutura de governança, estrutura organizacional e políticas e procedimentos) e controles de tecnologia da informação (orçamentos, controles financeiros, controles não financeiros e controles híbridos). Já Gomes e Salas (2001) discorrem que atualmente o SCG foca diversos aspectos que influenciam não só o controle da gestão, como também a tomada de decisões, reunindo informações dos ambientes externo e interno da organização. O papel desempenhado por um sistema de controle em uma organização envolve “o caráter estratégico do desenho de sistema de controle; a importância do contexto humano, organizacional e social em que opera a organização; e o sistema de controle como instrumento fundamental dentro do processo de controle” (Gomes & Salas, 2001, p. 49). De modo similar, Beuren e

Rengel (2011) lembram que a tomada de decisão nas empresas está intrinsecamente ligada às análises provenientes do SCG.

Para demonstrar os fluxos informacionais presentes nos processos de uso da informação relacionados a processos decisórios, Pereira (2013) entende que o fluxo informacional é caracterizado como uma tarefa complexa, exigindo um trabalho de entrosamento, com o pressuposto de que as informações utilizadas nas organizações são transmitidas de forma sequencial, ao longo de canais informacionais que não existem de maneira independente, interagindo entre si, valendo-se uns dos outros para processar, adicionar valor e/ou introduzir distorções ao conteúdo original da informação a ser utilizada pelo usuário final, influenciando seu comportamento informacional não só no próprio processo de busca da informação, independente dos objetivos a que ela se dispõe.

Pereira (2013) entende que o processo decisório ocorre no nível estratégico, que define os rumos e caminhos futuros e pode não representar um processo normatizado ou predefinido, e sim um processo fluido, influenciado por variáveis ambientes internas e externas, características da personalidade do gestor e do próprio processo decisório adotado.

Nesse sentido, em seus estudos esse autor elaborou um “modelo geral de tomada de decisão estratégica”, constituindo-se de um processo em três estágios: a) pré-decisão, que identifica a necessidade de informações no contexto organizacional em que atua para a tomada de decisão, que resulta no processo final da busca; b) decisão em si, quando são identificados todos os fatores que influenciaram a decisão, tais como a experiência do gestor, o tempo disponível para decidir e a intuição; e c) pós-decisão, que se torna necessário para a avaliação dos resultados obtidos e o seu registro na forma de princípios e/ou procedimentos, identificando e embasando possíveis decisões futuras.

Jordão (2009) destaca que o SCG deveria ser um processo permanente, executado em todos os níveis, funções, projetos e atividades organizacionais com o objetivo de promover a congruência dos objetivos pessoais e empresariais. Por meio desse processo, as informações geradas serviriam de base para a tomada de decisões. O

SCG deveria, ainda, proporcionar formas de intervenção organizacional que permitissem ajustes no sistema de gestão e a integração entre os diferentes níveis hierárquicos, atividades e unidades empresariais.

2.5 As Implicações do contexto organizacional no desenho e uso do sistema de controle gerencial

As organizações, independentemente do porte, do ramo de atividades e de sua finalidade, devem se preocupar com a estruturação de sistemas de responsabilidades, autoridades, comunicações e decisões, visando ao adequados controle e acompanhamento de suas atividades. Segundo Luz (2014), na definição dos níveis de autoridades e responsabilidades é importante definir o tipo de estrutura que será implementada: se centralizada ou descentralizada. Dessa forma, uma das primeiras preocupações da gestão corporativa é justamente definir os níveis desejados de centralização ou descentralização, dependendo de alguns fatores, como cultura da organização, filosofia dos gestores principais e riscos envolvidos em cada unidade de negócios.

Uma organização depende da forma como foram estruturadas as diversas unidades que a compõem. Maximiano (2000) menciona que o processo de estruturação organizacional tem início com a organização das funções empresariais, as quais decorrem da missão da entidade. Explica o autor: “Cada uma das funções contribui para a realização da missão, propósito ou tarefa total de uma organização”. Reforça o autor: “A missão da organização divide-se em funções. As funções dão origem aos departamentos e estes aos cargos. Funções, departamentos e cargos desdobram-se em responsabilidade e tarefas” (Maximiano, 2000, p. 270).

Uma empresa pode adotar diversas denominações para se referir às suas áreas organizacionais, dentre elas: diretoria, gerência, departamento, divisão, seção, setor, unidade etc. Ensina Maximiano (2000, p. 269): “um departamento é uma unidade de trabalho responsável por uma função organizacional”. De acordo com Koontz e O’Donnell (1981, p. 178), no entanto, “departamento denota uma área, divisão ou setor distinto de uma empresa sobre o qual um administrador tem autoridade para desempenhar atividades especificadas”. Em seguida exemplificam que “um

departamento, segundo utilização usual do termo, pode ser a divisão de produção, o departamento de vendas, a filial oeste do país, a seção de pesquisa de mercado ou a unidade de cobranças" (Koontz & O'Donnell, 1981, p. 178).

Segundo Carvalho (1995), quando se estuda uma organização verifica-se que, em regra, os autores estabelecem que se deve exprimir sua razão de ser; ou seja, deve evidenciar por que e para que existe, explicitando, por exemplo, o âmbito de atuação da entidade e seu campo de negócios. Nesse sentido, o autor assevera: "A missão representa o principal ponto de encontro entre as necessidades por bens e serviços da sociedade e a contribuição específica do sistema empresa no atendimento da mesma" (Carvalho, 1995, p. 59).

De acordo com Guerreiro (1999, p. 156), a missão da empresa decorre do "papel que pretende desempenhar no cenário social e das crenças e valores das pessoas" que a dirigem, contemplando os seguintes pontos: valores fundamentais da entidade, produtos e serviços oferecidos, mercados de atuação e clientela a ser atendida. Portanto, na caracterização da missão de uma entidade esses aspectos devem ser contemplados.

A abordagem da Configuração de Estruturas Organizacionais tem como um de seus principais teóricos Henry Mintzberg. Citam-se algumas premissas dessa abordagem:

> a) Na maior parte das vezes, uma organização pode ser descrita em termos de algum tipo de configuração estável de suas características: para um período distinguível de tempo, ela adota uma determinada forma de estrutura adequada a um determinado tipo de contexto, o que faz com que ela se engaje em determinados comportamentos que dão origem a um determinado conjunto de estratégias.
> b) Esses períodos de estabilidade são ocasionalmente interrompidos por algum processo de transformação – um salto quântico para outra configuração.
> c) Esses estados sucessivos de configuração e períodos de transformação podem se ordenar ao longo do tempo em sequências padronizadas, por exemplo, descrevendo ciclos de vida de organizações (Mintzberg, Ahlstrand & Lampel, 2010, p. 224).

Para Mintzberg (2004), a estrutura organizacional é desenhada com base na divisão do trabalho, e se dá mediante a da manipulação do que chama de “parâmetros de desenho”: especialização do trabalho, formalização de comportamento, doutrinação, agrupamento por unidades, tamanho das unidades, sistema de planejamento e controle, mecanismos de ligação e descentralização.

Tal abordagem, segundo Morgan (1996), tem como objetivo inicial mostrar que a organização eficaz depende do desenvolvimento de um conjunto coeso de relações entre planejamento da estrutura, idade, tamanho, tecnologia da empresa e condições existentes no ramo industrial no qual se acha operando. Para Hall (1984, p. 31), “essa é uma abordagem multifacetada, predominantemente baseada nos modos como as organizações se estruturam para fazer face às várias contingências que enfrentam”.

Robbins (2005), explica que uma estrutura organizacional define como as tarefas são formalmente distribuídas, agrupadas e coordenadas. Os elementos são: especialização do trabalho, em sua essência, faz com que uma atividade, em vez de ser realizada inteiramente por uma única pessoa, seja dividida em certo número de etapas, cada uma realizada por um indivíduo diferente. De acordo com Robbins (2005), durante boa parte da primeira metade do século XX a especialização do trabalho foi vista pelos executivos como uma fonte inesgotável de aumento de produtividade; departamentalização, é a base para agrupar as tarefas. As organizações podem utilizar os vários tipos de departamentalização. Trata-se de uma forte tendência que se desenvolveu na última década entre as empresas de todos os tamanhos; cadeia de comando, há mais de quarenta anos, era considerada o alicerce fundamental do modelo de uma organização. Trata-se de uma linha única de autoridade, que vai do topo da organização até o escalão mais baixo e determina quem se reporta a quem na empresa. De acordo com Robbins (2005), tais conceitos têm hoje uma relevância substancialmente menor por causa dos avanços tecnológicos e da tendência de autonomia dos funcionários; amplitude de controle, é importante porque, em boa parte, é ela que vai determinar o número de escalões de chefia que uma empresa terá. Se tudo se mantiver estável, quanto maior a amplitude mais eficiente será a organização. Entretanto, Robbins (2005) sustenta que quanto maior a amplitude se torna inicia-se um processo de redução da eficácia e o

desempenho dos funcionários é prejudicado, pois faltam tempo, apoio e liderança necessários a todos; centralização e descentralização e formalização, refere-se ao grau em que as tarefas dentro da organização são padronizadas. Quando uma tarefa é muito padronizada, seu responsável tem pouca autonomia para decidir o que, quando e como deve ser feito (Robbins, 2005).

Para Barney e Hesterky (2011), inúmeros componentes de uma empresa são relevantes para a questão da organização, incluindo sua estrutura de reporte, seus sistemas formais e informais de controle gerencial e suas políticas de remuneração, que devem dar suporte e habilitar os esforços da empresa para explorar plenamente os recursos e as capacidades.

O SCG é tratado como o processo que envolve o conjunto de rotinas que contribuem para o direcionamento de atividades para que uma organização atinja padrões preestabelecidos (Berry, Broadbent & Otley, 2005). Em razão de necessidades, limitações e intenções de cada entidade, tal sistema pode configurar-se de diferentes formas. Desse modo, apesar do consenso de que um SCG contribui para a gestão da organização, os sistemas exibem diferentes perfis, ou seja, não são igualmente configurados. A literatura indica atributos relevantes no processo de desenho do SCG e também na forma como se define o seu uso. Assim, o SCG tratado como ferramenta capaz de para auxiliar os gestores na implementação de um único sistema gerencial, por meio do desenho e uso, colaborando para congregar as informações produzidas pelos diversos sistemas utilizados pelas organizações e respeitando a forma de organização funcional e o contexto na qual ela se insere.

2.6 Desenho e uso do sistema de controle gerencial em organizações conglomeradas

Diversas organizações têm-se estruturado sob a forma de holdings ou conglomerados buscando o compartilhamento de recursos, como uma força de vendas em comum, o que auxilia a obtenção de vantagem da economia de escala e de escopo. Tem como característica essencial as competências centrais que beneficiam muitas de suas unidades de negócios, fazendo com que cresçam por

meio do fortalecimento do desenvolvimento de competências (Anthony & Govindarajan, 2008).

As organizações conglomeradas são aquelas que têm a finalidade de administrar outras empresas sobre as quais mantêm controle direto ou indireto e exercer outras atividades rotineiras, mediante a realização de operações comerciais, industriais ou de serviços. Conglomerados têm sido definidos como o conjunto de empresas independentes que operam operando em múltiplos mercados, unidas por duradouros laços formais e informais, estando acostumadas a atuar de forma coordenada (Khanna & Rivkin, 2001). De modo geral, esses laços assumem a forma de participações acionárias cruzadas, diretores comuns ou manifestações sutis como relações de confiança, em linha com Gonçalves, Jardim e Campos Filho (2011).

Estudos realizados com base no desempenho de certas ações no mercado norte-americano concluíram que os conglomerados não são, de modo geral, estruturas eficientes e, até mesmo, destroem o valor para seus acionistas (Cuervo-Cazurra, 2006; Khanna & Yafeh, 2007). No entanto, contrariamente a essa avaliação, pesquisas realizadas com conglomerados de países emergentes apontam que as empresas afiliadas a um conglomerado tendem a apresentar desempenho superior ao de empresas não afiliadas (Peng & Delios, 2006).

A explicação para esse desempenho superior decorre das características do ambiente institucional dos países em que os conglomerados se desenvolveram. Jordão (2009), em pesquisa sobre Fusões e Aquisições (F&A), concorda que tal desempenho nos países em desenvolvimento foi oposto ao verificado mundialmente, uma vez que o Brasil possuía fundamentos macroeconômicos relativamente sólidos e que uma desaceleração maior da economia americana poderia não afetar tanto o País. Paradoxalmente, a mesma crise que reduz o volume de recursos no mercado pode abrir espaço para a aquisição das empresas que não consigam se manter de forma sustentável e superar as dificuldades advindas da redução dos níveis de atividade econômica mundial (Jordão, 2009).

Segundo Gonçalves, Jardim e Campos Filho (2011), os países emergentes apresentam “lacunas institucionais” como, deficiências regulatórias, fracas estruturas de intermediação e baixa proteção aos direitos de propriedade e ao cumprimento de contratos. Essas ineficiências, ao introduzirem maior grau de incerteza nos negócios, tornam os custos de transação mais elevados.

Em função de sua escala e do escopo de negócios, ao internalizarem um amplo leque de transações, os conglomerados diluem esses custos por todo o seu conjunto afiliadas, tornando mais vantajosa a operação de uma empresa afiliada do que a de uma empresa independente. A reputação do grupo exerce efeito positivo na credibilidade perante fornecedores e consumidores, além de atuar favoravelmente para viabilizar o licenciamento de tecnologia estrangeira de empresas de países desenvolvidos que, de outra forma, se sentiriam inseguros quanto ao respeito aos seus direitos de propriedade intelectual (Gonçalves, Jardim & Campos Filho, 2011). Tais benefícios da afiliação estão diretamente ligados ao tamanho do grupo e amplitude da diversificação dos negócios.

As empresas que têm apenas uma atividade tendem a ser organizada funcionalmente, com a alta administração ficando responsável pela determinação de sua estratégia central para competir dentro de suas estratégias funcionais, em áreas como pesquisa e desenvolvimento, produção e marketing. Os conglomerados com diversificação em vários ramos são organizados em unidades relativamente autônomas (Anthony & Govindarajan, 2008). Entende-se, assim, que a alta administração desses conglomerados tende a se concentrar no gerenciamento de portfólio e na seleção das operações para as quais devem ser designados recursos financeiros, em suas unidades, delegando a formulação de estratégias de produção e de marketing aos executivos.

Para Coelho (2011), a associação de esforços empresariais entre sociedades, para a realização de atividades comuns, pode resultar em três diferentes situações: os grupos *de fato*, os grupos *de direito* e os *consórcios*. Os grupos de fato se estabelecem entre sociedades coligadas ou entre controladora e controlada. A controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia.

Em regra, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que nos artigos 244 e 30, § 1º, *b*, veda a participação recíproca entre a sociedade anônima e suas coligadas ou controladas, abrindo exceção somente para as hipóteses em que a companhia pode adquirir as próprias ações.

Os grupos de direito são o conjunto de sociedades cujo controle é titularizado por uma brasileira (a sociedade comandante, ou *holding*) e que, mediante convenção acerca de combinação de esforços ou participação em atividades ou empreendimentos comuns, formalizam esta relação interempresarial (Coelho, 2011). Para Martelanc, Passin e Cavalcante (2005), muitos grupos empresariais ou *holdings* atuam em diversos setores e/ou ramos de diferentes indústrias e até mesmo em diferentes etapas de uma cadeia. Desta forma, torna-se importante ter amostras de empresas da mesma indústria e área de atuação.

Os consórcios surgem quando duas sociedades combinam esforços e recursos para o desenvolvimento de empreendimento comum, não tendo personalidade jurídica própria. A empresa núcleo, ou *holding*, descrita como “Organizações Conglomeradas”, faz o elo entre o empresário e sua família e seu grupo patrimonial, para que possa fiscalizar, administrar, avaliar melhorias e planejar ações em cada empresa, ou sociedade, do grupo, mas por meio da representação societária em seu Conselho de Administração tem a capacidade de limitar conflitos entre o grupo empresarial (Lodi, 2004).

Para Jordão (2009), um dos grandes desafios empresariais relativos à gestão consiste na capacidade dos executivos de implementar o SCG e as medidas necessárias para assegurar, dentro do possível, que os objetivos da aquisição sejam atingidos. Em seus estudos empíricos, o autor tomou como objeto de estudo, uma indústria extrativa, que passou por uma série de transformações depois de sua aquisição por um conglomerado. Tal grupo pode ser considerado um empreendimento de capital essencialmente nacional e que atuava em quatro estados brasileiros, por meio de seis diferentes empresas nas áreas de mineração, fertilizantes e metalurgia.

À época da aquisição, esse grupo caracterizava-se como uma *holding* sem atividade operacional que controlava atividades concentradas em cinco diferentes divisões operacionais. Dessa forma, objetivou analisar as mudanças ocorridas no desenho e uso do SCG da empresa adquira pelo conglomerado. Os resultados obtidos indicam que após a aquisição a adquirente modificou uma parte de seus controles e introduziu novos SCG na adquirida. Além das mudanças no SCG, a matriz introduziu novos métodos de trabalho e sistemas de gestão, ocasionando transformações para alavancar as vantagens competitivas, bem como facilitar a integração e acompanhar o desempenho do negócio.

O poder de mercado, segundo Castro e Leite (2014), não se manifesta apenas por meio da capacidade financeira do conglomerado, que viabiliza uma maior capacidade de alavancagem. O grupo passa a ter também maior vantagem competitiva, derivada do nível de conhecimento do mercado, em especial do mercado da área de concessão da distribuidora do grupo. Este fato implica a existência de assimetria de informação, que age como barreira à entrada de outros competidores nos segmentos de geração e comercialização. A vantagem competitiva, então, se dá pela possibilidade de capturar clientes da sua distribuidora com potencial de ingresso no mercado livre.

Neste sentido, as informações devem ser obtidas com qualidade e apresentadas em tempo hábil para a tomada de decisão. Portanto, são de vital importância para as empresas. O uso adequado dos recursos advindos da Informação garante a qualidade e a pontualidade. O’Brien (2002) descreve que um dos valores estratégicos da informação é proporcionar melhorias importantes nos processos empresariais. Os processos operacionais podem se tornar mais eficientes e os processos gerenciais da empresa mais eficazes. Com essas melhorias nos processos empresarias o conglomerado pode reduzir custos, melhorar a qualidade e o atendimento ao cliente e criar produtos e serviços.

As empresas precisam estar preparadas para lidar com os problemas internos e externos do ambiente em que estão inseridas. Para tanto, buscam no desenvolvimento de sistemas de informações o suporte para a resolução desses problemas. Laudon e Laudon (2014) afirmam que a razão mais forte pelas quais as

empresas constroem os sistemas, então, é para resolver problemas organizacionais e reagir a uma mudança no ambiente. Os sistemas de informação objetivam a resolução de problemas organizacionais internos e a consequente preparação para enfrentar as tendências da crescente competitividade de mercado.

2.7 Contributos da informação gerencial para o desenho e uso do sistema de controle gerencial em organizações conglomeradas

Em geral, todas as organizações trabalham baseadas em obter informações que deem sustentação para a tomada de decisões, porém nem todas possuem um sistema de informação bem estruturado. O sistema de informação consiste em organizar as informações da empresa para que estas sejam entendidas e utilizadas pelos clientes internos (funcionários e diretores) em prol do desenvolvimento da organização. Tal sistema é baseado em dados e informações da empresa, que são transformados em relatórios que auxiliarão na tomada de decisões (Fonseca & Garcia, 2007). Entende-se que os dados são as matérias-primas de um sistema de informação, pois eles é que serão processados e transformados em algo útil para a organização.

Segundo Dietrich (2007), apesar de a grande maioria das organizações investir parte dos seus orçamentos em sistema de informação, os executivos se queixam de que o retorno em termo da produtividade não ocorre nas mesmas proporções. A dificuldade para a implementação do sistema de forma organizada se deve, principalmente, a quatros fatores que não são devidamente considerados durante o processo da implantação dos sistemas, a saber: falta de alinhamento tático, processos inadequados, dificuldades inerentes à tecnologia e transformações culturais.

Tendo como base o conjunto de alternativas oferecidas pelo pessoal da área da Tecnologia de Informação e após definirem o montante disponível para o investimento, eles escolhem entre uma e outra alternativa, quando o ideal seria que definissem primeiro sobre qual sistema implementar, aquele totalmente alinhado com as táticas do negócio da empresa, para depois definirem o montante a ser investido para que a implantação atinja seus objetivos (Dietrich, 2007). Para o autor,

a falta de alinhamento tático refere-se ao envolvimento dos executivos das organizações somente nas fases da definição do sistema que será implantado.

A informação é algo fundamental para todas as organizações, pois é por meio dela que se tem controle das atividades, organiza-se a empresa e tomam-se as decisões corretas para o crescimento da entidade. Segundo Rezende e Abreu (2000), a informação gerencial atende a todas as necessidades da empresa em sua complexidade organizacional, porque previne desajustes, identifica erros, evita desperdícios e contribui para uma boa imagem da empresa e dos gestores.

Padoveze (2000, p. 43) escreve que: “informação é o dado que foi processado e armazenado de forma compreensível para seu receptor e que apresenta valor real ou percebido para suas decisões correntes ou prospectivas”.

É um sistema voltado para a coleta, armazenagem, recuperação e processamento de informações usadas ou desejadas por um ou mais executivos no desempenho de suas atividades. É o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa que proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados (Batista, 2004). Trata-se a informação gerencial como o conjunto de tecnologias que disponibilizam os meios necessários à operação do processamento dos dados disponíveis.

Ao considerar as revoluções das tecnologias de informação e das comunicações como novas formas de serviços, delineando uma extensão na estrutura dos negócios, Masiero (2009) menciona a necessidade de padrões de serviços de qualidade e personalizados, de incrementos de *upgrades* constantes em processos internos da organização, de trabalhadores capazes de aprender e reaprender com o básico e o complexo e a criação de mecanismos de atratividade e aproximação com os clientes.

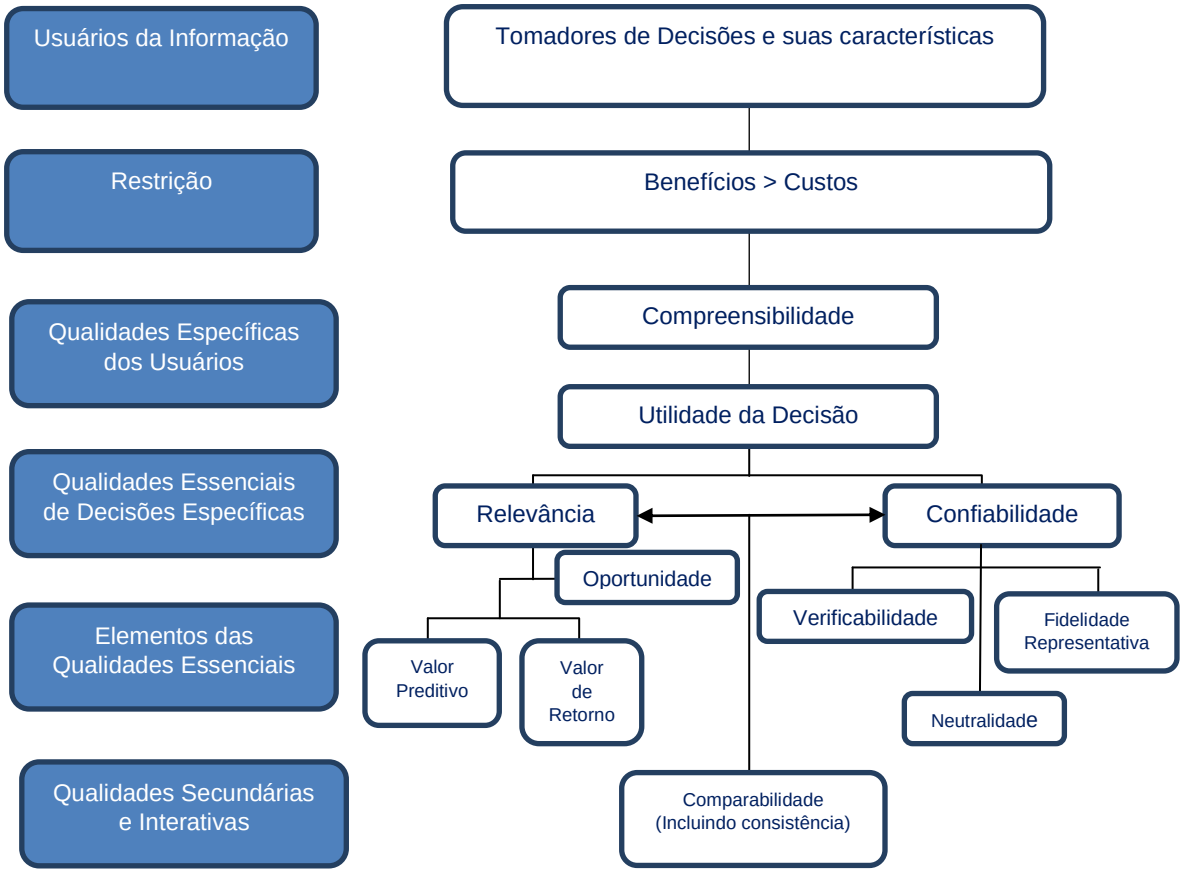


Figura 8 - A informação e sua hierarquia
Fonte Financial Accounting Standards Board. (1980, p. 20). Statement of Financial Accounting Concepts. *Qualitative characteristics of accounting information*, (2).

Os sistemas de informação gerenciais afetam diretamente as organizações, mediante a melhoria da produtividade, da qualidade dos serviços e produtos e da administração da empresa como um todo. Fonseca e Garcia (2007) argumentam que possuir um SCG eficiente garante à empresa maior controle das suas atividades, visualizando os pontos a serem melhorados.

Para Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2008), o papel da informação gerencial é orientar as decisões e soluções de problemas na direção de se atingir o objetivo claro definido pelas organizações, geralmente associadas à criação de valor, mercê de acompanhamento do desempenho dos gestores e equipes das empresas. À medida que mensurações são feitas em operações, em indivíduos ou em grupos, o comportamento decisório muda, focando-se em variáveis e comportamentos que estão sendo mensurados, prestando menos atenção ao que não é medido.

Para Laudon e Laudon (2014), um sistema de informação (SI), tecnicamente, pode ser definido como o conjunto de componentes inter-relacionados que coletam, processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle em uma organização. Cabe ao SI auxiliar todos os responsáveis pelos setores das empresas a analisar problemas, visualizar temas complexos e criar produtos.

O SI, para esses autores, contém os dados sobre a organização e o ambiente que a cerca, constando de três atividades básicas − entrada, processamento e saída −, que produzem as informações necessárias, sendo o *feedback* a saída retornada a determinadas pessoas e atividades da organização para a análise e o refinamento da entrada, conforme mostra a Figura 8. Além disso, os fatores ambientais, tais como clientes, fornecedores, concorrentes, acionistas e agências reguladoras, interagem com a organização e seus sistemas de informação. Ou seja, para entender aos sistemas de informação, é preciso compreender os tipos de problemas que eles devem resolver, os elementos de sua arquitetura e projeto e os processos organizacionais que levam a soluções.

A implantação de SI gerenciais traz consequências para o trabalho desempenhado, as tarefas, as pessoas envolvidas e a estrutura organizacional, afetando as formas de produtividade e a qualidade dos serviços e produtos de uma organização. Trata-se, portanto, de perceber o SI como parte integral das organizações, além de entender como uma organização específica usa o SI, para, assim, saber algo sobre a estrutura, história e cultura. Dessa forma, para entender o SI, deve-se considerá-lo, juntamente com as tecnologias de informação, como soluções para uma variedade de problemas e desafios organizacionais.

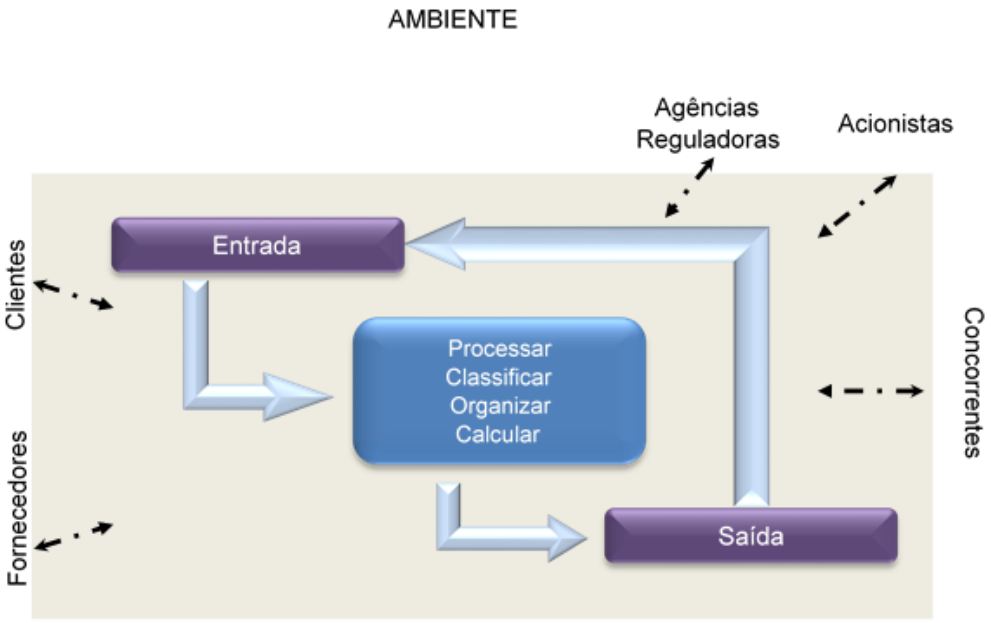


Figura 9 - Ambiente do sistema de informação
Fonte: Laudon, K. C. & Laudon, J. P. (2014). *Sistemas de informação gerenciais*. São Paulo: Pearson Education do Brasil.

2.8 Notas Finais

A pesquisa realizada contemplando a literatura acadêmica, nacional e internacional, produzida em período recente procurou relatar sobre a representatividade do Sistema de Controle Gerencial em todo o processo em que são empreendidos esforços para conduzir a organização à consecução das atividades almejadas, considerando sua atuação em um ambiente dinâmico. Da mesma forma, verificaram-se o contexto estratégico e sua implementação, que envolve diferentes recursos e habilidades, além de apoio organizacional, criando um ciclo de vantagem competitiva. No contexto organizacional, foi revista a abordagem da Configuração de Estruturas Organizacionais.

.

Sobre desenho e uso do SCG, além de se considerar suas diferentes perspectivas e dimensões, constatou-se sua aplicação em qualquer processo decisório estratégico de um conglomerado, estruturando os passos constituintes dos processos e das informações utilizadas na tomada de decisão.

Observou-se, também, que não se deve explorar apenas a dimensão desenho do SCG, mas também a forma como os gestores utilizam esses sistemas. Ou seja, o

conjunto de mecanismos de controle gerencial que uma empresa dispõe pode ser usado de diferentes maneiras e com diferentes propósitos. Da mesma forma, verificou-se o SCG em Organizações Conglomeradas, para delinear o estudo de caso.

3 Protocolo da Pesquisa

Este capítulo está subdivido nas seções que apresentam a metodologia utilizada, a tipologia de pesquisa, a abordagem metodológica, o universo e a amostra da pesquisa, os procedimentos de coleta dos dados, a técnica do modelo, do tratamento e da análise dos dados, as limitações da pesquisa e as formas utilizadas para contorná-las.

Minayo (1994, p. 23) assim define pesquisa:

> Atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atitude e uma pratica teórica de constante busca que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente. É uma atividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca se esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados (Minayo, 1994, p. 23).

Collis e Hussey (2006, p. 16) comentam que uma pesquisa permite a oportunidade de revisar e sistematizar conhecimento existente, investigar e fornecer soluções para um problema e explorar e analisar questões mais gerais.

3.1 Característica da pesquisa

Para se atingir os objetivos do trabalho a metodologia utilizada foi o estudo de caso de natureza qualitativa. De acordo com George e Bennet (2005, p. 5), trata-se de uma abordagem e também um método de pesquisa que se caracteriza pelo “exame detalhado de um aspecto de um episódio histórico com o intuito de desenvolver ou testar explicações que podem ser generalizadas para outros eventos”.

Para Yin (2010), existem quatro tipos de projetos de estudo de caso:

> a) o Caso único e holístico **–** quando se identifica um caso extremo ou peculiar que merece ser documentado e analisado ou quando é feito um estudo longitudinal. O conceito holístico refere-se à utilização de apenas uma unidade de análise. Isto é, as questões de pesquisa do estudo têm apenas um foco;

b) Caso único e incorporado − é utilizado de forma semelhante ao tipo descrito anteriormente, entretanto há mais de uma unidade de análise.

c) Caso múltiplo e holístico − geralmente, é utilizado para realizar comparações entre diferentes casos, analisando-se somente uma unidade de análise.

d) Caso múltiplo e incorporado − pode ser considerado robusto como o tipo anterior, entretanto tem mais de uma unidade de análise.

Em razão das características impostas para esta pesquisa, optou-se pelo projeto de caso único.

Quanto à abordagem, esta pesquisa tem caráter qualitativo por utilizar técnicas de dados como a observação participante, história ou relato de vida e entrevista, dentre outros. (Collis & Hussey, 2006).

Segundo Silva e Menezes (2001, p. 20),

> [...] a pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e atribuição de significados é básica no processo qualitativo uma vez que não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.
>
> A análise de conteúdo pode ser traduzida como esforço de interpretação de documentos de caráter qualitativo e subjetivo com o objetivo de representar o conteúdo literário de forma diferente do original, para facilitar a consulta, o entendimento e a referenciação (Bardin, 2011, p. 51).

Reforça o autor: "O propósito a atingir é o armazenamento sob uma forma variável e a facilitação de acesso ao observador, de tal forma que se obtenha o máximo de informação (aspecto quantitativo) com o máximo de pertinência (aspecto qualitativo)".

Complementando, Jordão (2009, p. 6) demonstra que “a análise de conteúdo consiste num conjunto de técnicas usadas para investigar o significado das

mensagens das comunicações linguísticas". Jordão e Souza (2012, p. 62) afirmam ainda que “tal análise auxilia a realização de ligações entre a situação analisada e as manifestações da superfície discursiva, por meio de operações de desmembramento e classificação semânticas, sintáticas e lógicas”.

Para Gil (2010), é usual fazer a classificação de pesquisas segundo seus objetivos gerais. Utilizando esse critério, existem apenas três tipos de classificação: pesquisas exploratórias, pesquisas descritivas e pesquisas explicativas.

Quanto aos fins, esta pesquisa se enquadra como descritiva, uma vez que se pretende expor as características do SCG em empresas conglomeradas e mostrar como seu desenho e uso podem auxiliar os gestores na tomada de decisões. Collis e Hussey (2006) definem a pesquisa descritiva de forma mais objetiva como um processo de descrever o comportamento de fenômenos. De forma análoga, Raupp e Beuren (2008) destacam que a pesquisa descritiva pode ser considerada como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, não sendo preliminar como a exploratória e nem tão aprofundada como a explicativa, contudo precisa relatar, comparar e identificar na população o fenômeno ou as variáveis envolvidas na pesquisa.

Quanto aos meios, a pesquisa é um estudo de caso aplicado em uma empresa conglomerada. Collis e Hussey (2006, p. 73) definem estudo de caso como “um exame extensivo de um único exemplo de fenômeno de interesse”. Os autores ainda complementam que um estudo de caso descritivo tem por objetivo descrever a prática corrente na unidade de análise.

A seleção do caso será baseada nos seguintes critérios:

a) organização com negócios e operação no mercado brasileiro;
b) disposição da empresa de colaborar com a pesquisa, dando ao pesquisador permissão para a coleta de dados;
c) tamanho da organização adequado ao propósito e abrangência da pesquisa; e

d) viabilidade de explorar em profundidade os aspectos de implantação do uso do SCG, segundo os objetivos pretendidos pela pesquisa.

A pesquisa também se enquadra como pesquisa-ação, por ser projetada para encontrar uma maneira eficaz de motivar uma mudança consciente em um ambiente parcialmente controlado (Collis & Hussey, 2006). Segundo Benbasat, Goldstein e Mead (1987), a pesquisa-ação pode ser considerada um tipo de estudo de caso, com a diferença que o pesquisador deixa de ser um simples observador para ser:

> [...] um participante na implementação de um sistema, embora simultaneamente queira avaliar certa técnica de intervenção... O pesquisador não é um observador independente, mas torna-se um participante, e o processo de mudança torna-se seu objeto de pesquisa. Portanto, o pesquisador tem dois objetivos: agir para solucionar um problema e contribuir para um conjunto de conceitos para desenvolvimento do sistema (Benbasat, Goldstein & Mead, 1987, p. 371).

Neste sentido, a autora da dissertação irá participar da pesquisa, pois, como anteriormente mencionado, tem interesse em contribuir para solucionar o problema proposto.

A Figura 10, baseada em Yin (2010, p. 144) mostra a convergência e não convergência de múltiplas fontes de evidências:

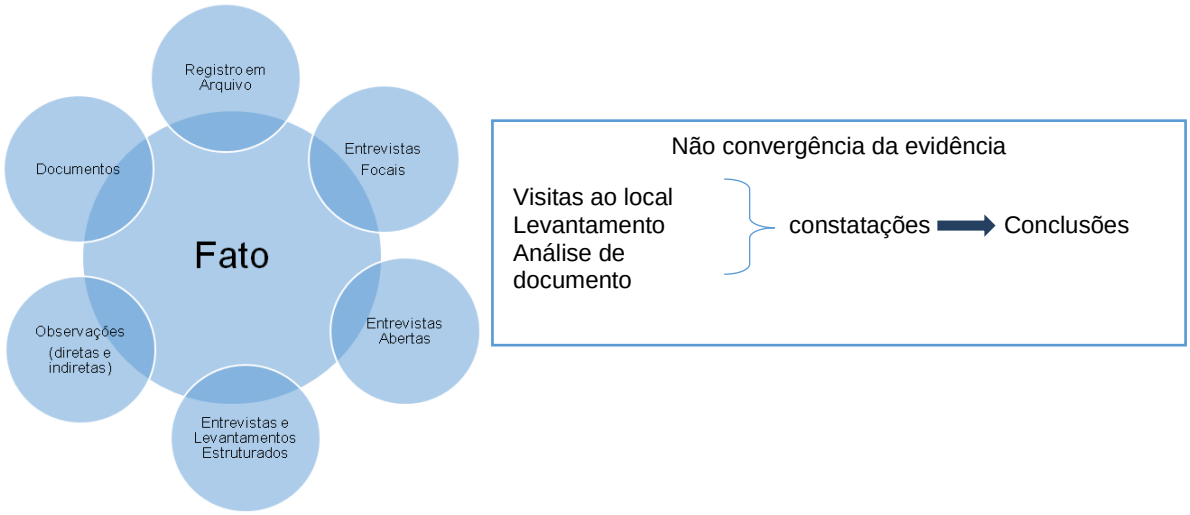


Figura 10 - Convergência e não convergência de múltiplas fontes de evidências
Fonte: Yin, R. K. (2010, p. 144). *Estudo de caso*: *planejamento e métodos* (4a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Assim, para explorar a questão de pesquisa, optou-se pelo estudo de caso único. Segundo Yin (2010), o caso único se justifica quando representasse trata de um caso extremo, peculiar, representativo ou revelador.

Yin (2010) ressalta ainda que o estudo de caso possui uma importante característica: a possibilidade de lidar com diferentes fontes de evidências, que podem ser documentos, registros em arquivos, observação direta, observação participante ou artefatos físicos como ferramentas, ou uma obra de arte. Esta flexibilidade permite a triangulação dos dados que podem confirmar ou enriquecer ainda mais as informações levantadas.

3.2 Unidade de análise e observação

A unidade de análise dessa pesquisa é uma empresa do ramo de atividade Frigorífico, Matadouro de Bovinos, Suínos e Aves e fabricação de produtos de carne na cidade de Barbacena- MG, com vistas a compreender e analisar, com detalhes e em profundidade, o processo de implantação do SCG no Conglomerado.

A empresa foi fundada em 1961 por Urias Barbosa de Castro com foco principal de exploração do comércio de carnes e derivados. Em 1963, com a aquisição da sede própria, a empresa passou a se dedicar ao abate de bovinos e suínos e à fabricação dos subprodutos da carne, bem como à exploração do comércio varejista.

Expandiu os negócios já nos primeiros anos, sendo líder em seu segmento a partir da abertura de várias filiais na cidade e do fornecimento de seus produtos a órgãos públicos, tais como hospitais do estado - atual rede da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG) -, prefeituras e do Comando da Aeronáutica, por meio da Escola Preparatória de Cadetes do Ar (EPCAr), constituindo-se, sempre, no nicho do mercado em que a empresa atua. Com o aprimoramento da indústria e dos novos processos de fabricação, lançou no mercado a linha de produtos com a marca comercial “Princesa”, constando de itens de grande aceitação.

Em 1976, admitiu a sócia Suria Bittar de Castro e, em 1984, o sócio Urias Barbosa de Castro Filho, permanecendo a gerência a cargo dos fundadores. A partir 1991,

Urias Barbosa de Castro Filho passou a participar da administração, ao lado de seu pai. Urias Filho focou sua atuação na ampliação do mercado, criando na empresa o setor de Vendas, composto por representantes comerciais, ainda em franca expansão.

Na década de 1990, a Direção da empresa resolveu acrescentar aos seus produtos a carne de frango, cujo consumo estava crescente. Iniciou o abate das aves em matadouro provisório, anexo a sua sede, e investiu na construção de nova unidade industrial para este fim. O Abatedouro de Aves entrou em operação em 1996, com serviço de Inspeção Federal (SIF) instalado e com Licenciamento Ambiental (LO–FEAM). A capacidade de abate era de 8.000 aves/dia, estando hoje em 28.000 aves/dia. Em 1997, a empresa obteve Certificado de Inspeção Estadual (IMA) para sua unidade de abate de bovinos e suínos e indústria de derivados.

Ciente da necessidade de modernização e certa de sua capacidade de crescimento, a empresa investiu na construção de nova planta industrial dotada de serviço de inspeção federal (SIF), instalado e Licença de Operação, LO concedida pela FEAM.

Foram feitos novos investimentos em maquinários e em parcerias para maior produtividade com garantia de qualidade. Com o falecimento de seu fundador, Urias Barbosa de Castro, ocorrido em 2006, a empresa passou a ser gerida pelos seus herdeiros, que continuaram os negócios. Desde então a gestão da empresa está a cargo da segunda geração. O Matadouro de bovinos e suínos entrou em operação em 2010. Em 2012, finalizou o projeto de expansão em sua totalidade, colocando em atividade o setor de desossa, que trouxe para a empresa maiores oportunidades de crescimento das vendas.

A empresa se enquadra na categoria de porte médio/grande no que diz respeito ao seu faturamento. Com base nos critérios de classificação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Já na classificação pelos critérios utilizados pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), a empresa se enquadra como de grande porte tanto na classificação por faturamento quanto na classificação por número de funcionários.

Quanto a sua identidade organizacional, a empresa possui visão, missão, valores e política da qualidade definidos.

A política da qualidade da empresa é “Atuar de forma segura e rentável nas atividades de indústria de carnes no mercado regional, nacional e internacional. Fornecer aos clientes produtos com qualidade e segurança, considerando os interesses dos acionistas, valorizando o desenvolvimento técnico e humano dos colaboradores, respeitando o meio ambiente e contribuindo para o desenvolvimento da região”.

A visão é “Ser reconhecida como a marca mais confiável e tradicional, líder em seu segmento, inovadora, com foco na rentabilidade e responsabilidade social”. Os valores que regem a organização são expressos em ética, competência, iniciativa, honestidade, comprometimento e responsabilidade social.

3.3 Universo e amostra da pesquisa

Para atingir os critérios da pesquisa, observou-se uma organização do setor de frigorífico que opera no estado de Minas Gerais. As principais unidades industriais e serviços fornecidos por ela são: Matadouro e Frigorífico para abate e industrialização de carnes de bovinos e suínos, com capacidade nominal de 145 bovinos e 100 suínos dia, com instalações que seguem as normas e padrões do segmento; Abatedouro com capacidade de abate, processamento de carnes, miúdos e subprodutos de 4 mil aves/hora ou 32 mil aves/dia; Entreposto de abastecimento/logística; e cinco lojas de vendas no varejo, localizadas em pontos estratégicos do município onde estão instaladas.

Com base nos critérios definidos para os propósitos desta pesquisa, foram entrevistados os sete membros da alta administração, incluindo aqueles dos Conselhos de Administração e do Conselho Fiscal, bem como sete membros da Diretoria Executiva e gerentes de departamentos, objetivando a obtenção de informações relevantes sobre a necessidade de implantação do SCG e, neste sentido, identificar quais seriam as vantagens e as possíveis desvantagens do uso do SCG após sua implantação, segundo os diferentes argumentos.

Gomes e Salas (2001) ressaltam a importância de uma análise prévia da adequação do SCG à cultura em que a organização está inserida, na medida em que acreditam que as características do modelo adotado devem ser compatíveis não só com contexto interno da organização, mas também com seu contexto social.

Em virtude das operações realizadas pelo conglomerado de empresas, com administração centralizada, esta pesquisa pode ser considerada como um caso típico e representativo para compor o estudo pretendido.

Buscou-se, assim, investigar um processo de implantação de um SCG no conglomerado para gerir tarefas mencionadas por Anthony e Govindarajan (2008), como planejamento da organização; coordenar atividades de áreas que compõem a organização; participar as informações; avaliar as informações; determinar se alguma ação deve ser tomada e qual seria essa ação; e influenciar indivíduos a alterarem sua conduta.

De acordo com Alves (2010), em todos os processos de análises e exposições de resultados segue-se a lógica da metodologia da análise de conteúdo, na qual o texto é apresentado e são inferidos significados válidos de interesse da pesquisa.

3.4 Instrumentos de pesquisa e coleta de dados

Para o desenvolvimento desta pesquisa, foram utilizadas informações colhidas por meio de pesquisa de campo, sendo que os dados primários e secundários são advindos da observação participante e de entrevistas com os membros da alta cúpula do conglomerado.

Collis e Hussey (2006, p. 160) definem entrevista como “o processo de coleta de dados pelo qual perguntas são feitas aos participantes selecionados para descobrir o que estes fazem, pensam e o que sentem”.

Com base nos dados coletados, foi investigada a relação da estratégia de caracterização da atual forma de administração com o desenho do SCG, nas

dimensões da cultura organizacional e controles formais, especificamente do setor frigorífico.

Buscou-se obter informações a partir do emprego predominante do material advindas do material bibliográfico e documental pesquisado, além de uma melhor compreensão do relacionamento entre o SCG em seus desenhos e dimensões de uso e a estratégia organizacional, em busca de contribuições significativas para a organização, os gestores e demais interessados que pudessem reestruturar ou planejar novas configurações dos controles gerenciais, considerando a interdependência entre eles e evitando eventuais inconsistências e investimentos desnecessários, decorrentes de uma visão parcial do conjunto do SCG.

O trabalho constituiu na coleta, seleção, análise e interpretação da literatura existente sobre o assunto, composta de livros, teses e dissertações, artigos de jornais e revistas e manuais de metodologia de trabalho de empresas de auditoria. Foram consultados sítios especializados da Internet referentes ao SCG e a coletânea de publicações de revistas nacionais pertinentes ao tema.

Objetivando validar o trabalho e coletar dados relevantes para a análise e discussão dos resultados, realizaram-se entrevistas semiestruturadas com os membros da alta direção da empresa e com gestores das unidades organizacionais.

Portanto, as entrevistas tiveram por objetivo explorar com maiores detalhes as características da estratégia organizacional e o impacto do SCG na formação e implementação das unidades organizacionais.

Na primeira fase da pesquisa, os sujeitos envolvidos com a gestão das empresas do conglomerado foram analisados a fim de apreender suas percepções em relação à verificação do uso ou não do SCG, a forma de concebê-lo, assim como seu estágio de execução, pessoas envolvidas e fatores facilitadores e dificultadores envolvidos em cada etapa da implementação.

Trata-se, assim, de verificar se houve dificuldades na implementação de mudança organizacional e se ocorreu a construção de um corpo coerente de ideias em

multiplicidade teórica e prática a que o tema dá vazão ao contexto a forças ou condições existentes nos ambientes externo e interno que podem iniciar o desenvolvimento de mudanças, sendo que o processo engloba as ações empreendidas, evidenciando as ações tomadas para a implantação do SCG na organização.

Lima e Bressan (2003) ressaltam que a mudança organizacional se tornou um tema muito discutido nas últimas décadas, porém, em virtude de se estabelecerem seus limites e da diversidade de abordagem, poucos são os pesquisadores que se arriscam a apontar uma definição do fenômeno.

Segundo Lima e Bressan (2003), a mudança organizacional não passa despercebida e, geralmente, sempre vem acompanhada de sentimentos positivos e negativos, que podem gerar consequências profundas para a organização e para os indivíduos. Para os autores, as consequências para a organização são: melhoria dos processos e da eficácia organizacional, aumento da sustentabilidade institucional e capacidade de responder com mais perspicácia às demandas do ambiente. No caso, as pessoas são as principais afetadas nos processos de mudança, seja pelo medo de perderem o emprego, seja por mudarem de *status* na organização.

Para Gil (2010), devem-se selecionar indivíduos que sejam típicos do universo pesquisado e que aceitem dedicar mais tempo para responder às questões do que os que serão escolhidos para o levantamento. Para Marconi e Lakatos (2010), a análise de dados, após a tabulação do pré-teste, evidenciará possíveis falhas: ambiguidade ou linguagem inacessível, complexidade das questões, tamanho exagerado do questionário etc. Verificadas as falhas, deve-se reformular o questionário, explicitando questões que mereçam modificações, incluindo ou excluindo itens.

Foram entrevistadas pessoas representativas de três diferentes níveis hierárquicos, às quais foram solicitadas a identificar, segundo seu ponto de vista, as mais significativas e importantes mudanças ocorridas durante o processo de implantação do SCG como elemento na tentativa de melhorar as organizações em termos de sua eficiência e efetividade.

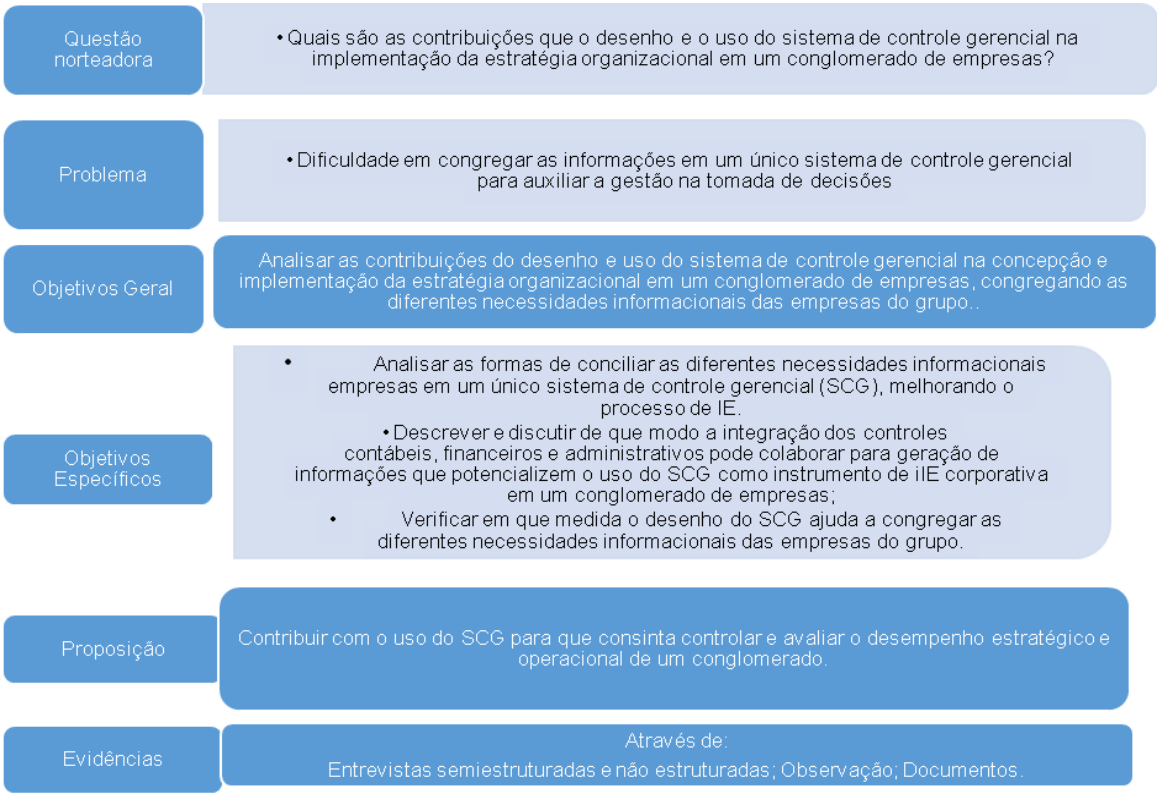


Figura 11 - Elementos do modelo teórico da pesquisa e sua relação com as fontes de evidência
Fonte: Dados da pesquisa

Compreende-se, também, que um dos métodos para o desenvolvimento do estudo é a coleta de documentos, representado pela pesquisa bibliográfica, sendo interpretados pela análise de conteúdo e documentos (artigos e livros).

Os documentos disponibilizados pela empresa constituíram-se de relatórios anuais de atividades e procedimentos, informativos institucionais e apresentações utilizadas em reuniões. Tais documentos foram disponibilizados em arquivos eletrônicos e foram reunidos em categorias como: planejamento, culturais, administrativos e documentos gerais.

Esses documentos permitiram identificar a necessidade de implantação do SCG, além de caracterizar seu desenho, o que contribuiu para a definição das entrevistas e para as observações realizadas, bem como a triangulação de evidências mais adequadas, no capítulo de análise e discussão dos resultados.

Ao considerar tais técnicas, a Figura 10 mostra o relacionamento entre os elementos do modelo teórico da pesquisa e as fontes de evidências que se espera alcançar a partir das interpretações e das considerações do estudo.

3.5 Estratégia de análise e tratamento dos dados

Para alcançar os resultados procurou-se analisar e comparar a utilização do SCG bem como a IE para congregar as diversas informações geradas pelo conglomerado em um único sistema com o objetivo de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisões. Para operacionalizar a pesquisa e baseando-se nos objetivos específicos procurou-se estabelecer a estratégia de análise de dados, conforme Figura 12.

(Continua...)

Objetivos específicos	Tipo de pesquisa	Coleta de dados	Motivação
Analisar as formas de conciliar as diferentes necessidades informacionais empresas em um único SCG, melhorando a implementação estratégica e o processo decisorial em organizações conglomeradas.	Referencial teórico; Pesquisa documental;	Referencial Teórico Entrevista; Observação participante na Organização estudada	Compreender o que é percebido como necessário para a adequação da empresa ao SCG; Identificar o que pode favorecer, em termos de estratégia a implementação do SCG; Identificar o que pode demandar para o Grupo em termos de esforço para que as metas sejam alcançadas.
Descrever e discutir de que modo a integração dos controles contábeis, financeiros e administrativos pode colaborar para geração de informações que potencializem o uso do sistema de controle gerencial como instrumento de implementação estratégica corporativa no conglomerado de empresas objeto desse estudo.	Pesquisa bibliográfica; Pesquisa documental.	Referencial Teórico. Entrevista; Observação participante	Identificar o caso; Perceber se há aceitação de implementação; Identificar o grau de influência nas decisões; Identificar o grau de conhecimento sobre a empresa Avaliar a abertura, receptividade, o perfil dos empresário s.

Figura 12 - Estratégia de análise de dados
Fonte: Dados da pesquisa.

(Conclusão.)

Objetivos específicos	Tipo de pesquisa	Coleta de dados	Motivação
Investigar em que medida o desenho do SCG ajuda a congregar as diferentes necessidades informacionais das empresas de tal conglomerado, suportando a tomada de decisões no mesmo.	Referencial teórico; Pesquisa documental; Estudo de caso;	Referencial Teórico Entrevista; Observação participante na Organização estudada	Visa confirmar se a percepção do empresário é a de que a implementação do SCG é uma ferramenta organizacional de controle; Investigar as técnicas de gestão e controle; Investigar as necessidades informacionais do Grupo.

Figura 12 - Estratégia de análise de dados
Fonte: Dados da pesquisa.

A Figura 13, a seguir, apresenta os objetivos específicos, os autores apresentados no referencial teórico, o tipo de pesquisa apresentado na metodologia e a forma de coleta de dados, alinhados para a realização desta pesquisa.

As entrevistas semiestruturadas foram transcritas e analisadas com base na aplicação de análise de conteúdo, conforme expõe a Figura 13, no desenvolvimento teórico de perguntas do questionário da pesquisa.

(Continua...)

Objetivos Específicos		
1. Analisar as formas de conciliar as diferentes necessidades informacionais empresas em um único sistema de controle gerencial (SCG), melhorando o processo de implementação estratégica.		
Fontes de Evidências	**Sustentação dos Autores**	**Questões Propostas no questionário**
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante.	Drucker (1984); Montgomery (2012); Merchant e Van Der Stede (2007); Mintzberg e Lampel (1999).	1. A empresa possui estratégia formalizada? Do contrário, como se orientam as decisões?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante.	Gomes e Salas (2001); Mintzberg e Lampel (1999); Mintzberg *et al*. (2006); Malmi; Brown, (2008); Anthony e Govindarajan (2008)	2. De que modo os mecanismos formais e informais de controle têm sido utilizados no processo de implementação da empresa? E quais as limitações do uso e desenho do SCG?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante.	Jordão, Souza e Avelar (2014) Prahalad e Hamel (1990) Anthony e Govindarajan, 2008	3. Como a integração dos instrumentos de controle pode gerar informações que potencializem o uso do SCG como instrumento de implementação estratégica?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante.	Jordão, Sousa e Avelar (2014) Prahalad e Hamel (1990) Anthony e Govindarajan, 2008	4. Quais as necessidades informacionais de cada empresa? Em que elas diferem ou convergem no conglomerado?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante.	Oyadomari *et al.* (2008); Atkinson *et al*. (2008)	5. Quais as informações essenciais para a tomada de decisão no seu setor? Quem as fornece? E quais faltam?

Figura 13 - Desenvolvimento teórico das perguntas do questionário de pesquisa
Fonte: Dados da pesquisa

(Continua...)

Objetivos Específicos		
1. Analisar as formas de conciliar as diferentes necessidades informacionais empresas em um único sistema de controle gerencial (SCG), melhorando o processo de implementação estratégica.		
Fontes de Evidências	**Sustentação dos Autores**	**Questões Propostas no questionário**
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante.	Anthony e Govindarajan (2008); Flamholtz *et al.* (1985)	6. Os instrumentos de controle Contábil, Financeiro, Produção e Administrativo já são integrados em um único SCG? De que forma pode-se melhorar essa integração?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante.	Anthony e Govindarajan (2008); Flamholtz *et al.* (1985)	7. Existem instrumentos formais que forneçam essas informações? Caso necessite informações complementares, como são obtidas?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Anthony e Govindarajan (2008); Laudon e Laudon (2014)	8. Como o SCG pode potencializar o processo decisório?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Malmi; Brown (2008); Anthony e Govindarajan (2008); Laudon e Laudon (2014)	9. Tem ocorrido mudanças (aumento ou redução) na criação de normas, procedimentos, sistemas e processos para acompanhar os resultados?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Malmi; Brown (2008); Anthony e Govindarajan (2008); Laudon e Laudon (2014)	10. Quais as falhas observadas e o que tem sido feito para corrigi-las?

Figura 13 - Desenvolvimento teórico das perguntas do questionário de pesquisa
Fonte: Dados da pesquisa

(Continua...)

Objetivos Específicos		
2. Descrever e discutir de que modo a integração dos controles contábeis, financeiros e administrativos pode colaborar para geração de informações que potencializem o uso do sistema de controle gerencial como instrumento de implementação estratégica corporativa no conglomerado de empresas objeto desse estudo.		
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Drucker (1984); Anthony; Govidarajan, 2008; Montgomery (2012)	11. Analisando os resultados obtidos nos últimos anos, é possível dizer que a empresa tem sido bem sucedida e capaz de alcançar os objetivos esperados?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Malmi; Brown (2008); Anthony e Govindarajan (2008); Laudon e Laudon (2014)	12. Quais as contribuições potenciais do SCG nesse processo?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Malmi; Brown (2008); Anthony e Govindarajan (2008); Laudon e Laudon (2014)	13. Você conhece as ações promovidas no sentido de aperfeiçoar o SCG e ou melhorar a implementação estratégica?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Simons (1995); Anthony e Govindarajan (2008); Atkinson et al. (2008).	14. Quais são as características de controles utilizados atualmente e como foram desenvolvidos?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Simons (1995); Tavares (1991); Costa (2012)	15. Os resultados financeiros das empresas espelham a realidade do conglomerado?

Figura 13 - Desenvolvimento teórico das perguntas do questionário de pesquisa
Fonte: Dados da pesquisa

(Continua...)

Objetivos Específicos		
2. Descrever e discutir de que modo a integração dos controles contábeis, financeiros e administrativos pode colaborar para geração de informações que potencializem o uso do sistema de controle gerencial como instrumento de implementação estratégica corporativa no conglomerado de empresas objeto desse estudo.		
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Mintzberg (2001); Oyadomari *et al.* (2008); Costa (2012)	16. Você sabe se o resultado da empresa está dentro dos objetivos estratégicos estabelecidos pela alta direção?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Simons (1995); Mintzberg (2001); Ferreira e Otley (2005); Merchant e Van der Stede (2007)	17. Você tem conhecimento de ações que estão sendo tomadas para melhorar os indicadores de desempenho qualitativo e quantitativo da empresa?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Simons (1995); Ferreira e Otley (2005); Merchant e Van der Stede (2007)	18. Como você percebe a solidez financeira da empresa? De que modo o SCG pode melhorar este aspecto?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Simons (1995); Gomes e Salas, 2001; Anthony e Govindarajan (2008)	19. Qual sua percepção na forma que a empresa controla o orçamento?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Gomes e Salas, 2001; Anthony e Govindarajan (2008)	20. Como você percebe o andamento dos processos internos da empresa? Em que medida o SCG contribui para o acompanhamento dos mesmos?
Objetivos Específicos		
3. Investigar em que medida o desenho do SCG ajuda a congregar as diferentes necessidades informacionais das empresas de tal conglomerado, suportando a tomada de decisões no mesmo.		
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Gomes e Salas, 2001; Anthony e Govindarajan (2008); Laudon e Laudon (2014)	21. Como a empresa poderia promover um aumento na eficiência de seus setores com a utilização do SCG?

Figura 13 - Desenvolvimento teórico das perguntas do questionário de pesquisa
Fonte: Dados da pesquisa

(Continua...)

Objetivos Específicos		
3. Investigar em que medida o desenho do SCG ajuda a congregar as diferentes necessidades informacionais das empresas de tal conglomerado, suportando a tomada de decisões no mesmo.		
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Gomes e Salas (2001); Anthony e Govindarajan (2008); Jordão; Souza, 2013; Laudon e Laudon (2014)	22. Como as informações geradas pelo SCG, podem estimular o alcance das metas das empresas e do conglomerado?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Merchant e Otley (2007); Malmi e Brown (2008)	23. Quais são as principais dificuldades encontradas no processo de geração da informação em único sistema?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Merchant e Van der Stede (2007); Anthony e Govindarajan (2008); Malmi e Brown (2008)	24. A empresa está trabalhando para aperfeiçoar o SCG existente? De que modo?
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Malm e Brown (2008); Anthony e Govindarajan (2008);	25. No que se refere à tomada de decisões, qual a importância e utilidade das informações geradas pelo SCG no processo de alocação de recursos e avaliação de desempenho.
Relatos formais e informais; Documentos Empresa; Observação participante	Anthony e Govindarajan (2008); Malmi; Brown (2008); Laudon e Laudon (2014)	26. De que forma as informações do conglomerado podem auxiliar no processo de IE e da avaliação do desempenho?

Figura 13 - Desenvolvimento teórico das perguntas do questionário de pesquisa
Fonte: Dados da pesquisa

3.6 Desenvolvimento da pesquisa

Conforme apresentado no capítulo **3** (Protocolo da Pesquisa), esta pesquisa iniciou-se em junho de 2014, considerando a viabilidade da pesquisa de campo, por meio de consulta à alta direção da empresa, com a apresentação dos objetivos do trabalho. E, assim, foi obtida autorização para a realização do estudo de caso em setembro de 2014.

Ainda durante a construção do projeto da dissertação, deu-se início ao planejamento da pesquisa e à coleta de dados, concentrando-se em documentos, entrevistas não estruturadas e observação.

3.6.1 Cronologia da pesquisa

As entrevistas semiestruturadas foram realizadas individualmente, tanto com os membros da alta direção quanto com a gerência intermediária. Dessa forma, além do presidente do conglomerado, participaram: diretores financeiro/RH, comercial, auditoria, logística, TI e administrativo. Totalizaram-se sete entrevistados. As gerências, correspondentes às diretorias mencionadas, bem como os departamentos de produção, contabilidade e operações, perfizeram o total de 15 entrevistados.

Com a finalização do planejamento em dezembro de 2014, iniciaram-se as consultas de documentos internos disponibilizados pela empresa em estudo, além das entrevistas semiestruturadas que foram concluídas em janeiro de 2015.

3.6.2 Premissas da pesquisa

Tendo como base os objetivos da pesquisa ora descrita, buscou-se testar as seguintes premissas:

a) Conciliar as diferentes necessidades informacionais empresas em um único SCG melhora o processo de implementação estratégica em organizações conglomeradas.

b) A integração dos controles contábeis, financeiros e administrativos contribui para a geração de informações que potencializem o uso do SCG como instrumento de IE corporativa no conglomerado estudado.

c) O desenho do SCG ajuda a congregar as diferentes necessidades informacionais das empresas de tal conglomerado.

3.7 Limitações da pesquisa e formas de contorná-las

Para aumentar a legitimidade dos dados da entrevista, realizou-se, um processo de triangulação deles e procedeu-se à análise dos dados da entrevista, dos documentos obtidos na empresa e da literatura. Conforme Yin (2005), a triangulação é uma técnica que utiliza diversos dados distintos sobre um determinado fenômeno, no intuito de ratificar os resultados encontrados e aumentar a confiabilidade dos dados coletados. Na triangulação interna, procurou-se agregar informações coletadas em outras fontes de evidência, visando construir uma cadeia de evidências e dar maior robustez ao estudo, seguindo as recomendações de Eisenhardt (1989) e Jordão e Souza (2013).

Na medida do possível, as informações advindas de uma fonte foram comparadas com as de outras para confirmá-las e validá-las ou rejeitá-las.

Tal processo ainda foi potencializado com a realização de um grupo focal. Quanto à validação externa, os resultados encontrados no estudo de caso foram submetidos ao referencial teórico, buscando evidenciar relações causais verdadeiras não só para a amostra, mas também para um uso geral.

Para Yin (2010), um fundamento lógico para um caso único é quando ele representa o caso decisivo ao testar uma teoria bem formulada. Ou seja, a teoria especificou um conjunto claro de proposições, assim como as circunstâncias nas quais acredita que as proposições sejam verdadeiras. Assim, o caso único pode ser utilizado para determinar se as proposições de uma teoria são corretas ou se algum outro conjunto alternativo de explanações pode ser mais relevante.

Quanto às limitações metodológicas, pode-se descrever que estas se caracterizam pelo fato de o estudo de caso estar sendo realizado em uma única empresa dentro do universo de conglomerados. Para autoras como Lakatos e Marconi (2007) existem possibilidades de limitações que incidem nos casos de não compreensão do significado das perguntas, indisposição do entrevistado e controle do entrevistador, além do baixo grau de controle da coleta de dados.

Lakatos e Marconi (2007) observam que nenhuma pesquisa hoje parte da estaca zero, do desconhecido. Acreditam que qualquer pesquisa mesmo que exploratória, isto é, de avaliação de uma situação concreta desconhecida, em dado local, alguém ou um grupo, já deve ter feito pesquisas iguais ou semelhantes, ou mesmo complementares de certos aspectos da pesquisa pretendida. Assim, uma procura de tais fontes, documentais ou bibliográficas, torna-se imprescindível para a não duplicação de esforços.

3.8 Considerações adicionais

Neste capítulo, foram apresentados os procedimentos metodológicos, o objeto, o método e os critérios de análise utilizados que nortearam a execução desta pesquisa, bem como os procedimentos utilizados na pesquisa de campo para a coleta e organização dos dados, os quais foram organizados em três partes.

A primeira apresentou a cronologia da pesquisa. A segunda mostrou os dados coletados, segregados nas fontes de evidências. A terceira expôs a identificação e a utilização das evidências, discutidos em consonância com o objetivo geral e os objetivos específicos adotados para responder à pergunta norteadora e o entendimento sobre o problema de pesquisa, como forma de conduzir a análise. Este método procurou explicar o entendimento dos resultados com o contexto proposto na abertura desta pesquisa.

Para garantir maior confiabilidade ao trabalho, elaborou-se uma base de dados do estudo de caso. Nela foram organizadas as evidências coletadas por meio de: documentos, entrevistas e observação.

4 Apresentação, Análise e Interpretação dos Resultados

Neste capítulo, realiza-se a apresentação dos dados encontrados na pesquisa de campo, os quais foram coletados por meio de questionário semiestruturado, observações e pesquisa documental nos procedimentos e indicadores da empresa. Em adição, procede-se à análise e discussão dos dados, sempre buscando a triangulação entre as fontes de evidências.

Detalham-se na seção **3.2.,** como observado pela autora, as principais características do conglomerado, bem como sua história, iniciada há aproximadamente 55 anos, com a exploração do comércio de carnes e derivados. A expansão dos negócios levou ao aprimoramento de sua indústria e dos processos de fabricação, com a implementação de matadouro e abatedouro, além do incremento de filiais e marcas comerciais, caracterizando-se, posteriormente, como um grupo de organizações colaborativas entre si, por meio de relações verticais, visando à consecução de objetivos comuns e à constituição de uma entidade representativa do grupo.

O desenvolvimento das relações verticais entre as empresas foi possível com a instituição e encorajamento de uma cultura de cooperação empresarial, suporte técnico com treinamentos conjuntos e investimentos compartilhados iniciados a partir de 2010. Quando foi finalizado o projeto de expansão em sua totalidade, em 2012, foi possível observar maiores oportunidades de crescimento dos negócios.

O fator cultural, embora não tenha sido citado nos relatos da pesquisa, tem uma importância significativa, pois, ao relacionar a cultura com a estrutura organizacional, ficou clara a preocupação da alta direção do conglomerado em comunicar claramente suas políticas aos funcionários, objetivando o entendimento das práticas a serem seguidas, o que resultou em envolvimento, satisfação e entusiasmo com a realização do trabalho.

Quanto às estratégias e políticas empresariais, percebeu-se que no conglomerado busca-se melhorar a posição competitiva de produtos e serviços no setor em que atua. É, portanto, competitivo no que diz respeito ao enfrentando dos concorrentes,

procurando obter vantagem para atingir as metas de desempenho e permitindo o desenvolvimento do processo de gestão. Nesse sentido, o SCG implementado no conglomerado passou a ser o processo pelo qual é obtido o conjunto de informações de tudo que foi previamente planejado, assim como os resultados auferidos. Da mesma forma, possibilitou sua aplicação no processo decisório estratégico do conglomerado, estruturando os passos constituintes dos processos e das informações utilizadas na tomada de decisão.

A aceitação das metas, proporcionadas pela implantação do SCG gerou grande esforço por parte dos gerentes intermediários, na tentativa de tentar executá-las sem a observação do *feedback* direcionador das metas, o que, de certa forma, foi de grande ajuda quando tais metas foram redirecionadas e passaram a contar com a participação dos gerentes, resultando em um desempenho superior, já que tornou-se claro o propósito e a sua importância.

O SCG colaborou na implementação estratégica do conglomerado, permitindo que os gestores pudessem tomar suas decisões sobre a execução de atividades relativas ao planejamento, à coordenação, à comunicação, à avaliação e à correção da própria decisão quando houvesse necessidade.

Em razão do tema da pesquisa, foram considerados, para efeitos de análise da amostra, apenas os respondentes que indicaram participar de alguma forma no processo estratégico das empresas em que trabalham dentro do conglomerado.

O Conglomerado, caracterizado no capítulo **3**, mostra a evolução de sua receita bruta do período de 2009 a 2014 (Fig. 13). A receita bruta representa os valores gerenciais a partir de 2012, contemplando os últimos 12 meses de 2014. Para os anos seguintes, por conservadorismo, foi aplicada uma taxa de crescimento próxima ao PIB.

Os objetivos básicos dos indicadores econômico-financeiros confirmam as pesquisas de Padoveze (2000), que afirma que estes têm por objetivo evidenciar a posição atual da empresa, ao mesmo tempo em que tentam inferir o que pode

acontecer no futuro com a empresa caso aquela situação detectada pelos indicadores tenha sequência.

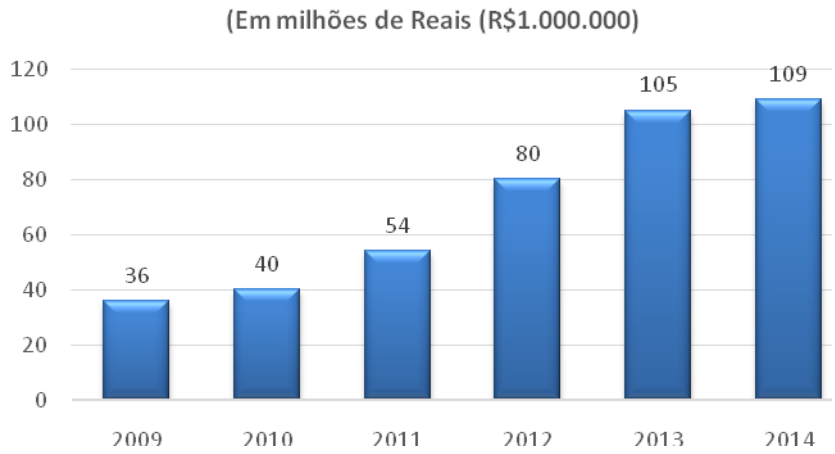


Figura 14 - Evolução da receita bruta
Fonte: Dados da pesquisa

Com base em uma avaliação econômico-financeira, constatou-se que a projeção dos balanços patrimoniais e das demonstrações de resultados do conglomerado entre 2014 e 2018, mostrados na Tabela 1 e na Tabela 2, podem proporcionar créditos e competitividade em relação a seus concorrentes e contribuir para um melhor desenvolvimento e crescimento econômico da organização. Tais resultados estão alinhados com o pensamento de Gitman (2008) quando menciona que as projeções de resultados são de grande utilidade quando se busca uma boa administração, servindo de base, também, para a tomada de decisões na empresa.

Tabela 1
Projeção dos balanços patrimoniais

CONTAS	2014	2015	2016	2017	2018
ATIVO	22.376.353	26.043.609	29.824.651	33.722.805	37.741.474
CIRCULANTE	15.791.276	19.476.451	23.293.332	27.245.244	31.335.589
Fluxo de caixa livre	3.312.029	6.747.619	10.309.923	14.002.167	17.827.651
Contas a receber de clientes	11.030.096	11.250.697	11.475.711	11.705.226	11.939.330
Outras contas a receber	382.981	390.641	398.454	406.423	414.551
Estoques/almoxarifado	1.066.170	1.087.493	1.109.243	1.131.428	1.154.056
Despesas antecipadas	-	-	-	-	-
PERMANENTE	4.391.619	4.373.699	4.337.861	4.284.103	4.212.427
Imobilizado	9.247.196	9.645.401	10.043.605	10.441.810	10.840.015
(-) Depreciação acumulada	(4.863.301)	(5.279.425)	(5.713.468)	(6.165.430)	(6.635.312)
PASSIVO	**22.376.353**	**26.043.609**	**29.824.651**	**33.722.805**	**37.741.474**
CIRCULANTE	**14.278.052**	**14.563.613**	**14.854.885**	**15.151.983**	**15.455.023**
Fornecedores	10.145.018	10.347.918	10.554.876	10.765.974	10.981.293
Obrigações trabalhistas e fiscais	4.062.786	4.144.042	4.226.923	4.311.461	4.397.690
Outras contas a pagar	70.248	71.653	73.086	74.548	76.039
PATRIMÔNIO LIQUIDO	**6.701.238**	**10.082.932**	**13.572.702**	**17.173.759**	**20.889.387**
Capital e reservas	3.424.479	3.424.479	3.424.479	3.424.479	3.424.479
Lucros acumulados	-	3.276.759	6.658.453	10.148.223	13.749.280
Lucro do exercício	3.276.759	3.381.695	3.489.770	3.601.057	3.715.629

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 - Projeção das demonstrações de resultados

CONTAS	2014	2015	2016	2017	2018
IMPOSTOS INCIDENTES	3.337.195	3.403.939	3.472.018	3.541.458	3.612.288
RECEITA LÍQUIDA	**103.282.464**	**105.348.113**	**107.455.075**	**109.604.177**	**111.796.260**
CUSTOS	**87.791.900**	**89.556.300**	**91.355.679**	**93.190.737**	**95.062.189**
LUCRO BRUTO	**15.490.563**	**15.791.813**	**16.099.396**	**16.413.439**	**16.734.071**
DESPESAS OPERACIONAIS	**10.562.141**	**10.704.397**	**10.848.230**	**10.993.657**	**11.140.694**
Com vendas	**10.001.895**	**10.201.933**	**10.405.972**	**10.614.091**	10.826.373
Administrativas e gerais	560.246	572.844	**585.645**	598.651	**611.867**
Financeiras líquidas	-	(70.381)	(143.387)	(219.086)	**(297.546)**
LUCRO OPERACIONAL	4.928.422	5.087.416	5.251.167	5.419.783	5.593.377
Contribuição social	443.558	457.867	472.605	487.780	503.404
Imposto de renda	739.263	763.112	787.675	812.967	839.007
Adicional do imposto de renda	468.842	484.742	501.117	517.978	535.338
LUCRO LÍQUIDO	3.276.759	3.381.695	3.489.770	3.601.057	3.715.629

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme pode ser observado na Tabela 2, a empresa vem auferindo lucro, sendo revisto periodicamente à luz de informações significativas e performance do conglomerado.

4.1 Tratamento, discussão e análise dos dados obtidos

A visão do presidente do conglomerado sobre a implantação e a relevância do SCG passa a ser um avanço para a gestão de inovação, o que pode ser caracterizado pelo controle do planejamento e pela utilização de recursos, o que disciplinaria, também, a qualidade dos produtos e a identificação de novas oportunidades de negócios. Tal visão contraria as premissas de Otley (1999), que advertiu que o uso de SCG pode ser visto como inibidor da inovação. No entanto, mostra-se alinhada com os resultados empíricos de Chenhall, Kallunki e Silvola (2011), que encontraram evidências de que a inovação de produtos está associada com a estratégia de diferenciação, assim como esta, está conectada a cada dimensão do SCG.

Os membros da diretoria e os gerentes das áreas responsáveis pela implantação do SCG no conglomerado, concordam que existe um processo de autonomia relativamente grande, revelando que os executivos levam em conta a necessidade de melhorar o desempenho econômico-financeiro das empresas com o estabelecimento do SCG.

Ao observar o tipo de estrutura organizacional e a sua influência no modelo do SCG, percebe-se, de acordo com a classificação de Gomes e Salas (2001), que esse sistema é funcional, pois tem o predomínio de um controle de caráter burocrático com orientação para a eficiência, prevalecendo a ênfase no registro de informação dentro do sistema de controle de gestão. Tais autores preconizam que o SCG varia em função da forma adotada pela organização. No caso estudado verificou-se que havia uma combinação de controle por resultados e controle *ad hoc*. Isso porque, na visão dos respondentes, devido à complexidade das atividades de cada centro de responsabilidade, seria bastante difícil avaliar isoladamente a ação de cada responsável sem observar atentamente a influência dos outros centros ao mesmo tempo, já que pode existir uma forte inter-relação entre os centros.

No caso estudado não existia um padrão para alocação das informações, o que impossibilitava a tomada de decisão em tempo hábil, contrariando os achados de Gomes e Salas que preconizam que a estrutura divisionada deve incidir no controle por resultados, com os indicadores relacionados à eficácia sendo realçados, devido à maior descentralização desta estrutura para o mercado. Dessa forma, o controle de gestão deve prover informação que permita a tomada de decisões, o planejamento e a avaliação de desempenho dos responsáveis pelas unidades de negócio da organização.

Perguntados se a empresa possui estratégia e se sabem qual seria esta, todos os membros da diretoria e alguns gerentes responderam positivamente afirmando se tratar da abertura de novos mercados. Eles disseram, ainda, que estão sendo traçadas novas estratégias, a serem divulgadas ainda no primeiro semestre de 2015. Os respondentes preveem como estratégia: desenvolver um crescimento sustentável ao longo dos próximos anos, atribuído ao saneamento do endividamento; desenvolvimento da estratégia macro da empresa; e melhoria dos processos para a obtenção de uma maior lucratividade. Percebe-se que o planejamento empresarial veio evoluindo ao longo da implantação do SCG.

No conglomerado, as discussões sobre estratégias ficam a cargo da alta diretoria, sendo que os gerentes estão, de fato, discutindo questões táticas e operacionais relativas ao cumprimento de metas operacionais. Essas ideias estão alinhadas com as de Rumelt (2011) sobre a estratégia empresarial e corporativa, as quais lidam com problemas relacionados à estratégia em larga escala. Ou seja, quanto maior o desafio ou o desempenho buscado, mais interações precisam ser consideradas, conforme mostra a Figura 15.

Presidência	As organizações que buscam alcançar seus objetivos e metas, os gestores devem traçar e implementar uma estratégia empresarial de acordo com a realidade, missão e visão.
Diretoria Comercial	Preocupa-se com a estrutura organizacional na qual está envolvida, juntamente com os recursos de informação.
Diretoria Administrativa/Financeira	Um desafio para a administração é gerenciar todos os aspectos do processo de uma maneira coerente. Procura, assim, organizar e coordenar atividades com um objetivo de aperfeiçoar a habilidade competitiva da organização.
Diretoria Logística	Decisões estratégicas exigem uma técnica integrada para administrar a organização. As escolhas estratégicas envolvem os fundamentos básicos da estratégia futura para unidades de negócio e níveis corporativos, bem como as opções para aperfeiçoamento de estratégias em termos de direções e de métodos de desenvolvimento.
Demais Gerências	Para cada área da empresa tem-se claro o estabelecimento de objetivos. Isso permite construir bases de competência para o envolvimento nas decisões da empresa que interligam o processo de tomada de decisão estratégica, tática e operacional, em todos os níveis hierárquicos.

Figura 15 - Respostas compiladas
Fonte: Dados da pesquisa. Elaboração Própria

Quanto aos mecanismos formais e informais de controle utilizados no processo de implementação da empresa e suas possíveis limitações, os diretores e gerentes, referindo-se ao SCG implantado no conglomerado, comentaram em relação a seu setor:

a) Para a Gerência de Projetos e a Consultoria de Gestão, é por meio deste sistema de controle que a liderança e diretoria da empresa têm acesso às informações que norteiam a tomada de decisão.

b) Para a Diretora Comercial, o SCG existente gera informação de qualidade que lhe permite acompanhar a direção que a companhia está seguindo. “Dessa maneira, nós sabemos se estamos no caminho certo em relação à estratégia principal”.

c) Para o diretor financeiro, a empresa é monitorada pelo SCG para acompanhar os índices de metas *versus* os índices realizados: “Através dos

> mesmos podemos tomar decisões mais rápidas mesmo antes do encerramento do período".
>
> d) Para o gerente de Logística, o SCG ajuda a avaliar os pontos fortes, os pontos fracos, as oportunidades e as ameaças da organização e do mercado onde ela está atuando, havendo, assim, a necessidade do acompanhamento e de implementação de novas e estratégias já adotadas.

Quanto às respostas negativas, observou-se que os gerentes das áreas administrativa, produção e operações estavam ainda ligados ao sistema existente antes da implantação do SCG, por isso alegaram a falta de integração de informações, o que atende parcialmente às aspirações do Grupo.

Os controles administrativos existentes foram desenvolvidos, de forma geral, a partir do processo de reestruturação organizacional ocorrido anteriormente. Esse processo previa reuniões em diversos níveis organizacionais para a análise de processos e de resultados, bem como a tomada de decisões de cunho operacional e estratégico, buscando, assim, maior eficiência operacional. Em linha com os achados de Jordão e Souza (2013), foi possível confirmar a existência de estrutura de controle composta por controles formais tais como: indicadores, procedimentos, políticas, sistema de informação e mecanismos de controle informais como as declarações de missão, visão e valores.

Quanto à questão relativa ao modo como a integração dos instrumentos de controle pode gerar informações que potencializem o uso do SCG como instrumento de implementação estratégica, observou-se que os instrumentos de controle atuais, segundo as diretorias financeira e comercial, foram desenvolvidos principalmente pelo projeto de consultoria independente, contratado em 2012.

Assim, a principal característica desses controles é o foco na geração de informação objetiva. Os instrumentos utilizados atualmente no nível gerencial foram desenvolvidos, primordialmente, durante o projeto de consultoria pelo qual a empresa vem realizando. Paradoxalmente, o atributo principal desses instrumentos é a objetividade no que se refere à geração de informações úteis para a consolidação do conhecimento tático e estratégico por parte da liderança e da diretoria. Nesse sentido, em linha com Atkinson *et al.* (2008), nota-se que a integração dos

instrumentos, resultam em informação gerencial que orienta os gestores e as diferentes funções organizacionais: controle operacional; custeio de produto; controle gerencial; controle estratégico.

As gerências de logística e TI concordaram que os instrumentos adotados pelo grupo foram desenvolvidos para melhorar:

. o planejamento e controle dos projetos de sistemas;
. a identificação nas necessidades de informação
. a confiabilidade nos dados e informações; e
. a análise da relação de custos *versus* benefício.

Sobre as necessidades informacionais de cada empresa do conglomerado, e em que elas se diferem ou convergem, as empresas começaram a experimentar um aumento da velocidade em todos os processos relacionados à integração pelo SCG, os quais podem ser avaliados integralmente, pois, agora estão disponíveis de forma automatizada para todas as situações.

Sobre as rotinas e os procedimentos formais baseados em informações utilizados para manter ou alterar os padrões das atividades organizacionais, Simons (1995, p. 5), referindo-se ao SCG, trata-os como formais, pois consistem em estruturas, rotinas, procedimentos e processos explícitos, concebidos propositadamente e baseados em informações, excluindo-se os controles informais. O modelo teórico de Simons pode estimular os processos informais, que, por sua vez, podem afetar o comportamento na organização e confirmar que o SCG serve para monitorar o *feedback* da atividade e ajudar as empresas no processo de IE (uso diagnóstico) e na adaptação a ambientes competitivos (uso interativo).

O estudo empírico de Ferreira e Otley (2006) considera que as informações produzidas pelo SCG podem ser vistas como um “pacote” de técnicas de controle gerencial a serviço da organização, como: planejamento estratégico, orçamentos, custeio, retorno sobre investimento, análise de custo-volume-lucro, *benchmarking* e

sistemas de mensuração de desempenho. Neste caso observou-se que o SGC implantado contribuiu para a gestão do conglomerado.

Em termos básicos, o SI em uma organização é compreendido como todos os registros e documentos gerados nas operações desenvolvidas por ela (Casarro, 2010), podendo ser manual ou informatizado. Corroborando, Jannuzi, Falsarella e Sugahara (2014) mencionam que o reconhecimento da importância da informação nas organizações e o desenvolvimento significativo das tecnologias de informação e comunicação favoreceram o surgimento de uma gama variada de SI. Em linha com Jordão, Melo e Sousa Neto (2014), os problemas decorrentes da divulgação/comunicação de informações podem receber importantes contribuições do adequado desenho e uso do SCG, pois este permite e promove a comunicação entre os níveis estratégicos, tático e operacional da empresa.

No que se refere à tomada de decisões, interrogou-se sobre a importância e utilidade do sistema de gestão da contabilidade no processo de alocação de recursos e avaliação de desempenho, de que trata a questão 5. Segundo a Diretoria Comercial, “a contabilidade tem papel importantíssimo em relação à apuração e formalização das informações da empresa, o que contribui para nossa transparência, imagem e posicionamento não apenas em relação ao governo, mas também junto ao mercado e às instituições parceiras (incluindo bancos e afins)". O gerente de auditoria acredita que para os administradores o interesse nos dados contábeis atinge um grau de profundidade e análise maior do que os demais usuários, pelo fato de serem agentes responsáveis pela tomada de decisão dentro da organização.

Perguntados sobre a integração dos instrumentos de controle contábil, financeiro, de produção e administrativo, as respostas podem ser resumidas pela afirmação de que a empresa é um todo, composta por setores que se integram e interagem de maneiras diferentes. Sendo assim, cada setor possui seus principais indicadores para a homeostasia orgânica da companhia.

Desta forma, foram citados os principais indicadores dos setores:

1. Comercial: faturamento, lucratividade percentual, devolução percentual;

2. Financeiro: análise de resultado por empresa (envolvendo receita, Custo de Mercadoria Vendida e despesa), endividamento proporcional; Inadimplência, prazo médio de compra, prazo médio de venda;
3. Logística: custo logístico percentual; custo/Kg de mercadoria entregue; Quantidade de entregas por rota; Km/L de combustível dos veículos; Manutenção por veículo.
4. Indústria: Custo embalagem/Kg de mercadoria, Volume diário de abate, rendimento e produtividade diários.
5. Compras e Almoxarifado: Preço médio, giro de item no estoque, prazo médio.

Quanto à existência de instrumentos formais e ao modo como são obtidas as informações complementares, as respostas foram diretas, ou seja, os indicadores econômicos e financeiros, importantes para a tomada de decisões são: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Índices de Liquidez (Necessidade de Capital de Giro (NCG), Capital de Giro (CG), Tesouraria (T), Liquidez Corrente (LC), Liquidez Geral (LG), Liquidez Seca (LS)), Índices de Atividade (Prazo Médio de Pagamento a Clientes (PMRC), Prazo Médio de Pagamento a Fornecedores (PMPF), Rotatividade dos Estoques (RE), Ciclo Operacional (CO), Ciclo Financeiro (CF), Giro do Ativo (GA), Índices de Endividamento, Índices de Rentabilidade, Lucro antes de juros, impostos, depreciação e amortização (EBITDA) do inglês *Earnings Before Interest, Taxes*, *Depreciation and Amortization* e Valor Econômico Agregado (EVA) do inglês *Economic Value Added.*

Os depoimentos do presidente e dos diretores financeiro e de logística, mostram, ainda, uma concordância quanto à utilização de mais informações para suportar o SCG, pois ajuda a gerar e distribuir tais informações entre as diferentes áreas e níveis organizacionais, com o uso de: Indicadores Sistêmicos (Retorno sobre o Investimento (ROI) do inglês *Return On Investment*, Custo de Capital de Terceiros, Custo Capital Próprio, Custo Médio Ponderado de capital (*Weighted Average Cost of Capita*l - WACC), *Balanced Scorecard* e, Sistema de Análise Dupont.

Ao comparar as respostas, pôde-se constatar uma similaridade na percepção dos respondentes de diferentes níveis (cargos e atividades), sendo que na triangulação desses depoimentos com os documentos analisados as respostas ajudaram a compreender e a confirmar as informações dos demais respondentes.

Desde os SI mais simples, preconizados por Laudon e Laudon (2014), construídos a partir de processos de negócios de uma área específica, até os sistemas mais complexos, pensados a partir de processos de negócios que abrangem várias áreas funcionais (multifuncionais), todos podem ser significativamente aprimorados com o uso das tecnologias de informação e comunicação, a partir da automatização das atividades antes feitas manualmente. Essa melhoria ganha dimensões com a implantação de aplicativos integrados, definidos como sistemas informatizados que, em linha com os estudos dos autores, abrangem todas as áreas funcionais, executam processos de negócios que permeiam toda a empresa e incluem todos os níveis de gerência.

Isso deixa claro que a informação gerencial se torna uma das fontes primárias para a tomada de decisão e controle nas organizações. De acordo com os estudos empíricos de Atkinson *et al*. (2008), tais informações auxiliam na melhoria de qualidade das operações, na redução dos custos operacionais e no aumento da adequação das operações às necessidades estratégias. Portanto, deve estar orientada pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da organização, para guiar suas decisões operacionais e de investimentos.
Nesse sentido, podem ser identificadas em uma hierarquia as qualidades (ou características) primárias e secundárias de uma informação útil, observando uma restrição geral, que considera a análise da relação custo-benefício da informação contábil, a compreensibilidade como característica do usuário e a materialidade da informação como limite de reconhecimento. As qualidades primárias são a relevância e a confiabilidade, enquanto as qualidades secundárias são a comparabilidade, a uniformidade e a consistência.

Assim, uma informação é relevante para a tomada de decisão quando faz diferença para o tomador da decisão em sua habilidade para predizer eventos e confirmar ou

corrigir expectativas. Para Santos (1998), a escolha da combinação satisfatória das características da informação depende das necessidades dos usuários e a existência de diferentes usuários pressupõe distintas preferências. Neste aspecto, o controle gerencial, segundo o estudo empírico de Oyadomari *et al.* (2008, p.56), compreende as “técnicas de planejamento e controle de gestão, que envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização”.

Quanto as respostas obtidas sobre se o SCG pode potencializar o processo decisório do conglomerado para cumprir os seus objetivos, a Figura 16 define as respostas por áreas.

Diretoria Comercial	Por operar em diferentes contextos ambientais, as iniciativas estratégicas são diferenciadas e, consequentemente, requerem diferentes abordagens para aumentar a efetividade e alcançar desempenho superior.
Diretoria Administrativa/Financeira	Monitora se a estratégia da empresa está contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros. As metas financeiras se relacionam com rentabilidade, crescimento e valor para os acionistas.
Diretoria Logística	O setor está envolvido diretamente com os objetivos, estratégicos, táticos e operacionais da empresa, para que possamos analisar, decidir, planejar e implantar em conjunto com os setores.
Demais Gerências	Ressaltam a importância do papel dos gerentes intermediários, principalmente como vetores da mudança. Isto devido suas localizações entre a alta administração e funcionários de linha, e muitas vezes em contato direto com os agentes externos da organização.

Figura 16 - Importância do seu setor para a empresa
Fonte: Dados da pesquisa

As hipóteses identificadas com menor grau de utilização estão em conformidade com o trabalho de Beuren e Spessatto (2013), quando mencionam sobre os aspectos que dificultam a implementação de formas de controle e que expõem as empresas a diversos riscos que podem impedir o sucesso de seu projeto como: melhorar o diálogo entre os gestores e colaboradores dos vários níveis hierárquicos; maximizar o lucro; atender à gestão da qualidade; vincular a estratégia com o

planejamento e o orçamento; conquistar vantagem competitiva, liderança de mercado; e alinhar os objetivos individuais com a estratégia corporativa.

Sobre a ocorrência de mudanças (aumento e redução) na criação de normas e procedimentos para acompanhar os resultados do conglomerado, tratado na questão 9, a resposta foi "Sim", pois todos os setores das empresas do grupo possuem os processos definidos para acompanhar os resultados por meio de indicadores semanais/mensais. A alta administração concorda que foram criados controles, indicadores e metodologia de análise e acompanhamento em reuniões setoriais e em reuniões gerais com a diretoria.

De forma empírica, Anthony e Govidarajan (2008) mostram uma característica essencial das empresas que apresentam diversificação relacionada: competências centrais que beneficiam suas unidades de negócio e, assim, crescem por meio do fortalecimento das competências centrais desenvolvidas em um negócio quando diversificam para outros negócios.

No conglomerado, cabe mencionar que as práticas adotadas tiveram pouca resistência no grupo e não sofreram forte influência de grupos de interesse, quase sempre sendo implantadas pelo mesmo grupo que compõe a Diretoria da organização.

Quanto às falhas observadas e o que tem sido feito para corrigi-las, houve a concordância de todos. Para a Diretoria Comercial, são feitas reuniões periódicas estratégicas, nas quais são definidos os rumos e acompanha-se o andamento das atividades com base nas informações geradas pelo sistema de controle.

Segundo o gerente de Logística, o controle auxilia a empresa na tomada de decisão nos níveis estratégicos, táticos e operacionais. Tudo parte dos pilares da estratégia macro da empresa, que é definida e acompanhada em reuniões periódicas com a Diretoria.

O planejamento se deu a partir da contratação inicial de uma consultoria especializada responsável pelo estudo e incorporação dos aspectos de legislação.

Assim, o planejamento da organização caracteriza-se por um processo iniciado com a coleta e análise de informações geradas pelos diferentes níveis organizacionais, que prossegue com a definição *top-down* de objetivos organizacionais de longo e curto prazo e conclui com a definição, de maneira participativa, de objetivos de unidades organizacionais e de funcionários.

A maioria das organizações procura usar algum tipo de planejamento estratégico, a partir do qual se definem os objetivos e as metas a serem atingidos, utilizando, entre outros recursos, os indicadores de desempenho. Autores como Fischmann e Almeida (1991) ponderam que as estratégias definidas encontram barreiras e dificuldades na fase de implementação, sendo que seu controle exige sistemas que possam permitir a eficácia e a efetividade de se tomar medidas de ajuste ou que gerem mudanças de sentido e direção pela alta administração, dentro de um período adequado para aproveitar oportunidades ou para evitar perdas empresariais.

O SCG, ressaltado nos estudos feitos por Merchant e Van der Stede (2007), inclui todos dispositivos ou sistemas que os gestores utilizam para assegurar que os comportamentos e as decisões dos empregados sejam consistentes com os objetivos e as estratégias organizacionais. Na visão desses autores, o SCG é um mecanismo capaz de influenciar e direcionar o comportamento dos indivíduos que atuam em uma organização.

Em estudo empírico, Berry, Broadbent e Otley (2005) ao discutirem as questões metodológicas entre a prática e a teoria, incluíram, também, a tomada de decisão para controle estratégico, gerenciamento para controle estratégico, modelos de controle para medidas de desempenho e controle, controle gerencial e novas formas de organização, controle e risco, cultura e tecnologia de informação. Desta forma, alinhado com os autores, as principais mudanças observadas no controle de processo das atividades no conglomerado, para a Diretoria de Logística, foram: gestão por resultado pela da implementação de indicadores, acompanhamento, *feedback* e cobrança de resultado nos setores.

Segundo a Auditoria, podem-se citar como as principais mudanças observadas: a decisão da Diretoria de adotar um modelo gerencial calcado em planejamento

estratégico, metas, gerenciamento pelas diretrizes e gerenciamento da rotina; reestruturação tecnológica; melhorias no nível técnico do corpo funcional e ações constantes de capacitação; processo de implantação de nova estrutura organizacional; e melhor processo de planejamento e condução interna mais favorável ao desempenho das tarefas.

Sobre as implicações dessas mudanças na gestão da empresa, as respostas mais relevantes foram:

. Monitoramento constante dos dados e apuração dos resultados geral;

. Melhoria forte em termos de resultado geral e posicionamento da empresa no mercado;

. Tomadas de decisões mais rápidas e estratégicas de acordo com o mercado; e

. Evidenciou o desenvolvimento de novos negócios, que ocorre com o incremento e disposição de novas tecnologias.

Tal como acontece com a construção de uma conexão estratégica, os gestores empenharam-se em desenvolver uma ideia de alta importância no que diz respeito às empresas do conglomerado.

Como preconizado nos estudos de Malmi e Brown (2008), o SCG é composto por planejamento estratégico e planejamento operacional, os quais representam o planejamento de objetivos e ações da organização. A diferença entre ambos está no horizonte de tempo ao qual se referem. Enquanto o planejamento operacional está relacionado a um horizonte de curto prazo, geralmente um período de 12 meses ou menos, o planejamento estratégico está relacionado a um horizonte de médio e longo prazo.

Todos os diretores e gerentes concordaram que o conglomerado tem sido bem sucedido e plenamente capaz de alcançar as metas traçadas, ao responderam se com os resultados obtidos nos últimos anos é possível dizer que a empresa tem sido bem sucedida e capaz de alcançar os objetivos esperados.

A diretora Comercial comentou que com o avanço dos procedimentos e a implantação do SCG o conglomerado será capaz de ultrapassar os objetivos delineados, sendo que empresa vem crescendo gradativamente (de 2013 para 2014 cresceu 30%): "Diante de um mercado competitivo foi um excelente resultado". Cabe mencionar que com a constituição do SCG o processo de avanço entre o conjunto de objetivos e práticas organizacionais passou a ser regido em função da necessidade de alcançar os objetivos planejados".

Quanto às contribuições potenciais do SCG nesse processo, pode-se mencionar a solidez financeira da empresa. Para a Presidência e demais diretores, o acúmulo de resultados positivos vem fazendo com que o endividamento tenha reduzido de forma significativa. "Ao longo do período, percebemos que houve evolução para esta solidez".

A Diretora Comercial relatou que a solidez financeira tem melhorado com o desenvolvimento do trabalho da consultoria independente. "Inicialmente, não possuíamos qualquer análise. Na virada de 2013 para 2014, foi implantado um início de análise orçamentária. Acreditamos que em 2015 essa análise amadurecerá ainda mais".

Segundo a Gerência de Projetos, a de Consultoria e a de Gestão, o quadro que se apresenta é evolutivo e a cada dia melhora em vários aspectos.

Para os gerentes da área comercial e financeira, a solidez financeira pode ser percebida pela captação de novos clientes e pela fidelização dos clientes já existentes. Além disso, a gestão da empresa tem como objetivo manter o fluxo de caixa positivo, sem a necessidade de captação de recursos com terceiros. Dessa forma, o processo de melhoria e com indicadores demonstrando esta evolução positiva, ainda temos uma longa estrada pela frente.

Perguntados se conhecem as ações que a empresa tem buscado para evoluir em seu controle, todos os respondentes disseram "Sim".

O diretor de logística e o gerente de consultoria apontaram a contratação de um sistema integrado unificado. Segundo a Diretoria Comercial e a Financeira, o conglomerado está buscando desenvolver a implantação de sistema integrado de TI, o que será importantíssimo para a evolução de controles e decisões da companhia.

Tal controle deve permitir duas ações importantes para a organização, conforme ressaltado por Frezatti *et al.* (2009): acompanhar a realização das atividades e realimentar todo o processo de gestão. Dessa forma, para exercer o controle, num sentido geral, deve-se conferir o que foi ou o que está sendo feito, comparar com o que deveria ser, reconhecer eventuais divergências e corrigir os desvios, a partir de medidas necessárias para tal.

Corroborando com os estudos empíricos de Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização de modo que as estratégias da organização sejam executadas; ou seja, assegurar a obediência às estratégias para que os objetivos da organização sejam atingidos. Apesar de sistemático, o processo de controle gerencial não é de modo algum mecânico, na medida em que envolve interações entre indivíduos, não podendo ser descritas de forma mecânica. Ou seja, compreende o comportamento de gestores, e isso não se expressa por meio de equações. Os autores chamam a atenção para o principal objetivo de qualquer organização com fins lucrativos, que é o de garantir lucros satisfatórios, advertindo que a maioria das unidades de negócio é instituída como centros de lucro, e os gestores em posição de influenciar receitas e custos podem estar sujeitos à prestação de contas pelo lucro líquido (Anthony & Govindarajan, 2008).

Em estudo empírico, Otley (1999), menciona que os controles formais facilitam a inovação por propiciarem informações quanto a: andamento da produção, qualidade dos produtos e retorno dos investimentos. Tudo isso evidencia a necessidade de ajustes periódicos que possam resultar na implementação de estratégias de diferenciação e inovação de produtos, inclusive nas organizações em que um mesmo gestor pode ser responsável pelos elementos da estratégia e pelo seu controle gerencial e operacional.

Os SI são parte integral das organizações, revelando uma clara divisão do trabalho, já que tais divisões são organizadas na forma de uma hierarquia, ou de uma estrutura piramidal, de responsabilidade e autoridade crescentes. Dessa forma, em linha com Laudon e Laudon (2014), as empresas desenvolvem seu SI para atender aos diferentes níveis e especializações, sendo, na maioria das vezes, aceito por seus membros.

Sobre a percepção de que os resultados financeiros da empresa estão bons, todos os respondentes disseram que sim e, de forma geral, concordaram que a situação financeira estava bastante complicada, com um endividamento bancário que chegava a 210% de sua receita mensal e sem capital de giro. Atualmente, segundo a diretoria financeira, a situação melhorou significativamente e essa proporção caiu para 96%. “Contudo, ainda estamos longe de um panorama confortável. Temos muita estrada para caminhar, mas entendo que a empresa se encontra no rumo certo".

Desde 2012 até final de 2014, segundo o presidente do grupo, os índices econômicos da empresa melhoraram muito (ver Figuras 6 e 7). Pela alavancagem nas vendas e pelo aumento do controle das despesas, os resultados foram melhorando gradativamente. Hoje, o resultado financeiro está muito favorável ao crescimento.

Para um dos sócios-gerentes, o SCG ajuda a avaliar os pontos fortes, os pontos fracos, as oportunidades e as ameaças da organização e do mercado onde ela está atuando, havendo, assim, a necessidade do acompanhamento e da implementação de novas estratégias já adotadas, são confirmadas pelos estudos feitos por Tavares (1991, p. 68), sobre planejamento estratégico, que seria “o processo de formulação de estratégias para aproveitar as oportunidades e neutralizar as ameaças ambientais utilizando os pontos fortes e eliminando os pontos fracos da organização para a conscientização de sua missão”. Complementando, Costa (2012) preconiza que o planejamento é tido como um direcionamento, um bom diagnóstico, que dá as indicações para algumas escolhas e contribui para que se estabeleçam as prioridades de ação.

Desta forma, o nível de qualidade e exatidão das informações geradas é determinante no processo decisório. Caso as informações sejam ineficientes, as decisões tendem a ser menos técnicas e mais propensas a produzir resultados indesejáveis. De forma inversa, se os artefatos de contabilidade gerencial produzirem informações com eficiência ficará facilitada a tomada de decisões, contribuindo, assim, para a obtenção do objetivo básico das empresas que é maximizar o valor da firma.

Questionados sobre se o resultado da empresa está dentro da meta requerida pelo presidente e pelo Conselho Consultivo do conglomerado, pôde-se verificar que em 2014 o resultado foi 6% superior à meta projetada, que já estava com uma expectativa de crescimento intenso. Contudo, diante do panorama geral da economia brasileira no presente, não há grandes expectativas de crescimento.

Sobre as expectativas esperadas com a implantação do SCG e os objetivos estratégicos estabelecidos, as respostas obtidas mostram otimismo por parte dos respondentes:

> *Presidente:* Evoluir a cultura empresarial em um ambiente de corporação familiar de grande porte, desenvolvendo a integração da informação, os controles e a capacidade de análise e decisão por parte da liderança e diretoria. Com o amadurecimento do SGC, o resultado final é a melhora do posicionamento estratégico da empresa no mercado.
>
> *Diretor Financeiro:* As expectativas da unificação total da informação visto que hoje em dia temos vários sistemas que não interagem entre si.
>
> *Gerente Operacional:* Facilidade nos processos, informações em tempo real e melhores resultados.

Para o auditor do grupo, a implantação de um sistema de controle pode ajudar a organização a atingir suas metas, fornecendo aos administradores uma visão das operações normais da empresa, de modo que possam controlar organizar e planejar de forma mais eficaz e eficiente. Logo, planejar é cuidar para que a teoria seja aplicada coerentemente.

O gerente de Projetos de Consultoria de Gestão acredita que evoluir a cultura empresarial em um ambiente de corporação familiar de grande porte desenvolve a integração da informação, os controles e a capacidade de análise e decisão por parte da liderança e da Diretoria. Com o amadurecimento do SGC, o resultado final é a melhora do posicionamento estratégico da empresa no mercado.

Pode-se considerar que alinhar-se às melhores práticas de mercado é uma forma de se obter legitimidade, ampliando o grau de mimetismo de um setor. Assim, muitas vezes, adotar as práticas mais utilizadas e aceitas como melhores pode servir como suporte ou justificativa para algumas decisões tomadas em momentos de incerteza. Entretanto, apesar da concordância de que um SCG contribui para a gestão da organização, os sistemas exibem diferentes perfis; ou seja, não são igualmente configurados e a literatura indica atributos relevantes no processo de desenho do sistema de controle gerencial e também na forma como se define o seu uso.

Entende-se, portanto, que o SCG se torna bem sucedido quando as expectativas iniciais dos gestores correspondem ao real sistema de operações na empresa. Tais expectativas ajudaram a alta direção a implementar o SCG objetivando vincular as ações internas de cada empresa do conglomerado com os objetivos globais da organização. Ou seja, o SCG facilita que os administradores obtenham e utilizem os recursos de modo a promover o alcance dos objetivos empresariais em nível corporativo e das unidades.

Nesse sentido, Anthony e Govindarajan (2008) explicam que na implementação do SCG os gestores devem seguir as estratégias traçadas para a organização para que sirvam de apoio incondicional, tanto em nível corporativo quanto nas demais empresas do conglomerado.

Sobre o conhecimento de ações que estão sendo tomadas para melhorar a solidez financeira da empresa, todas as respostas foram SIM. Os entrevistados, estão buscando equalizar a necessidade de capital de curto prazo com o objetivo de sanear o fluxo de caixa.

Existe um consenso entre os diretores e principais gerentes sobre tais ações envolvendo:

- a busca de novos clientes;
- a redução de custos e despesas;
- a administração do fluxo de caixa;
- a administração do Contas a Receber; e
- o aumento do Capital de Giro e a consequente redução da Necessidade de Capital de Giro.

Caso as organizações pretendam gerenciar o futuro, devem compreender o passado, pois, como preconizado Mintzberg (2010), é com base no conhecimento dos padrões anteriores que serão capazes de conhecer suas capacidades e seus potenciais. Neste sentido, Laudon e Laudon (2014) comentam que as empresas são formadas por inúmeras unidades de negócios e o SCG permite maior eficiência ou melhores serviços para integrar as operações de unidades de negócios díspares. No caso do conglomerado, integra as competências essenciais ao promover o compartilhamento de conhecimentos, simplificando etapas no processo de negócios e eliminando o trabalho redundante ou repetitivo, ao conseguir melhorias expressivas em termos de qualidade, serviços e velocidade.

Sobre a percepção da forma como a empresa controla o orçamento, segundo os administradores a análise orçamentária, principalmente no que tange às despesas, era um gargalo extremo da corporação no início de 2012. Foi implementado o pontapé inicial de uma visão de acompanhamento de orçamento por unidade empresarial do grupo, com a análise de esperado *versus* realizado para receitas e despesas por centro de custo na virada de 2013 para 2014. Contudo, durante o ano houve alguns problemas de velocidade de informação, causados pelo estágio inicial de desenvolvimento da implantação de um sistema integrado de TI (que vem evoluindo também). Todavia, mesmo com essa dificuldade, consideraram este primeiro passo rumo à maturidade na cultura de análise orçamentária corporativa como positivo e pretendem desenvolver muito ao longo do ano de 2015.

A criação de novos arranjos estruturais para a elaboração controles se deu a partir das demandas da organização, o que representa a fase de adaptação de práticas em um estágio pré-implantação do SCG. No contexto organizacional o processo de adaptação envolve a geração de arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos, bem como à formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos.

Sobre a percepção do andamento dos processos internos da empresa, em geral, descritivamente, pôde-se notar que há maior concordância em relação à “satisfação com o resultado da implementação do SCG” e às expressões como “Evoluindo consistentemente e graças ao SGC, podemos acompanhar os indicadores melhorando ao longo do tempo.” Ou, com menor concordância “Estou satisfeito com o resultado da implementação estratégica”.

Dentro da organização parece estar articulada a ideia de que todos, não somente os gestores, contribuem para os resultados da organização, constituindo-se em parte de um todo. Os colaboradores são “convidados” a pensar constantemente sobre a empresa, não só sobre as atividades específicas que eles executam, mas sobre qualquer processo que eles querem e em qualquer momento. Dessa forma, parte do que o SGC compreende contribui para a construção de um discurso organizacional.

Sobre o modo como a empresa poderia aumentar a eficiência de seus setores produtivos e administrativos, os passos fundamentais da melhoria de eficiência hoje estão diretamente relacionados ao amadurecimento da implantação de um sistema integrado de informação, bem como à criação e gestão de um setor robusto de RH.

Um SCG deve colaborar para que o comportamento individual seja o mais adequado para obter um resultado que coincida com os objetivos da empresa. Isso, de acordo com Gomes e Salas (2001), vai ao encontro da necessidade de compreensão da dimensão da cultura organizacional. Os autores, de forma teórica, entendem que o controle busca promover o sucesso das empresas pela ampla participação das pessoas no processo de gestão, com o intuito de ajudá-las a atingir os objetivos individuais e empresariais.

Quanto às informações geradas pelo SCG e ao estímulo para alcançar as metas e facilidade para sua realização, todos acenaram positivamente, pois o controle existe para informar os dados dos setores e é a partir desses dados que são estipuladas as metas para melhorar o desempenho.

Para a Diretora Comercial, a partir do momento em que existe a definição do ponto a que se pretende chegar, aliada ao acompanhamento da rota trilhada, as equipes de colaboradores se sentem mais comprometidas e estimuladas nas tarefas cotidianas, o que se reflete nos resultados.

> Sem sombra de dúvidas, quando as equipes nos setores entendem que existe controle, acompanhamento e, principalmente, metas que partem dos líderes, elas se sentem estimuladas a buscar a melhoria contínua, pois sabem que um bom desempenho será visto, assim como um desempenho ruim (diretora comercial).

Para os diretores, de modo geral, o sistema de controle evidencia aonde a empresa quer chegar e qual é o caminho a ser percorrido, o que deve ser feito para utilizar os bens disponíveis da melhor forma possível, buscando atingir as metas estabelecidas.

O SCG deve ser estabelecido a partir de indicadores relacionados à eficácia empresarial, com o sistema de controle fornecendo informações para a tomada de decisão, planejamento e avaliação de desempenho dos responsáveis pelas unidades de negócios. Em uma estrutura matricial, pode haver a combinação de controle por resultados e de controle *ad-hoc*, em função da complexidade das atividades de cada centro de responsabilidade, de modo a considerar o desempenho específico e a influência dos outros centros sobre ele. O SCG, nesse caso, deveria facilitar o processo de negociação dos objetivos e do orçamento, de modo a proporcionar os melhores resultados para a organização, a partir da consideração do impacto da cultura organizacional no comportamento de seus membros.

Alinhados com os estudos empíricos realizados por Jordão e Souza (2013), as corporações orientadas à diferenciação tendem a utilizar SCG direcionados para a

integração e a coordenação das atividades, enquanto as corporações voltadas para a liderança em custos tendem a utilizar controles mais burocráticos e formalizados.

Para Jordão, Souza e Avelar (2014), as atividades das pessoas, geralmente, são configuradas pelos valores e pelos esquemas de significado compartilhados no interior dos diferentes grupos. Nesse sentido, a dimensão cultural influencia o desenho do SCG para que este não seja muito burocrático, mecaniscista e altamente voltado para indicadores financeiros e físicos. Caso não levasse em conta essa dimensão, o SCG perderia parte de sua flexibilidade, adaptabilidade e capacidade de estimular o autocontrole promovido pelos sistemas informais de controle.
Sobre as principais dificuldades encontradas no processo de controle, os respondentes canalizaram suas críticas à falta de colaboradores especializados. Por isso, para a profissionalização torna-se necessário muito treinamento e acompanhamento (cobrança) diário dos controles preenchidos corretamente.

Ainda, referiram-se às resistências culturais por parte dos colaboradores, principalmente relacionadas ao famoso “medo de mudança”.

Os gerentes acreditam que ainda falta a implementação de um sistema de alocação de pessoal. Nesse sentido, ainda fazem críticas a: falta de pessoal qualificado em algumas áreas, menor oportunidade de qualificação profissional, pouco envolvimento dos colaboradores nos processos de desenvolvimento de uma empresa e desestímulo profissional, melhora na capacitação gerencial, falhas na comunicação e integração entre as diversas áreas e lentidão na modernização de processo de sistema.

Quanto ao trabalho da empresa em aperfeiçoar o SCG, este tem um papel indutor do comportamento dos gestores para a implementação de estratégias, sendo, também, uma ferramenta para o processo de avaliação de desempenho. Entretanto, a forma como cada organização utiliza o SCG pode contribuir para o desenvolvimento de novas competências.

Segundo os depoimentos dos respondentes, o SCG mostrou-se como um importante instrumento para influenciar o comportamento das pessoas e de alguns processos, como, controle orçamentário, controle financeiro, sistema de gestão de qualidade e estrutura administrativa, os quais apresentaram maior evolução e estabilidade.

Sobre ao que se refere à tomada de decisões, qual a importância e utilidade das informações geradas pelo SCG no processo de alocação de recursos e AD, a alta administração do conglomerado acredita que existem restrições organizacionais como fatores de produção e recursos financeiros, gerados pela elaboração de relatórios dos resultados de curto prazo que, de certa forma, podem influenciar a decisão de não efetuar gastos com despesas que possam gerar benefícios no longo prazo. Neste sentido, as informações advindas do SCG, que são alimentados por todos os segmentos do conglomerado, privilegiam a avaliação de desempenho, proporcionando investimentos. Tais resultados, confirmados por Merchant e Van der Stede (2007), incluem todos os sistemas e formas que os gerentes usam para assegurar que o comportamento e as decisões dos subordinados sejam consistentes com os objetivos e as estratégias organizacionais.

As informações fornecidas pela Contabilidade não se limitam ao Balanço Patrimonial e à Demonstração de Resultado, fornecendo também, em finais de período, um fluxo contínuo de informações variadas sobre aspectos da gestão financeira e econômica das empresas.

O gestor, utilizando-se da informação contábil e conhecendo suas limitações, dispõe de um poderoso instrumento de trabalho visando ao futuro com maior segurança, bem como pode conhecer a situação e o grau de acerto e impropriedade de suas decisões anteriores.

Para a Consultoria, a Contabilidade tem grande importância na apuração dos dados e nos controles gerenciais utilizados, por exemplo, demonstrativos, balanços, apuração de impostos e resultados (lucro ou prejuízo), principalmente em se tratando da apuração do LUCRO REAL da empresa.

As respostas dadas pelos diretores dos setores financeiro, de logística e administrativo, assim como pelos gerentes de contabilidade, auditoria, TI e administrativo confirmaram que a importância é total e fundamental. A contabilidade dentro da companhia tem sido foco intenso de desenvolvimento e de integração de informação, com grandes resultados. Como o conglomerado ainda é muito dependente de capital de banco, a velocidade e a eficiência da contabilidade na geração de informação é condição *sine qua non* para a saúde da empresa.

O controle gerencial representa um dos mecanismos administrativos que contribuem para a implementação de estratégias, podendo ser entendido também como o processo que encaminha as organizações na direção de padrões viáveis de atividade em um ambiente de incertezas. Com a mesma preocupação, Gomes e Salas (2001) mencionam que um sistema deve se ajustar às características do contexto social e à estratégia da empresa. Como consequência, o sistema de controle deve estar intimamente relacionado com o processo estratégico, colaborando tanto com a formulação de alternativas estratégicas como no processo seguinte ao da implantação destas, de modo a facilitar a conformidade da atuação dos gestores e das diferentes unidades com as diretrizes globais.

Tabela 3
Classificação e compilação das dimensões SCG e sua implantação no conglomerado (controles formais, expectativas, resultados)

(Continua...)

Dimensões do SCG	**Classificação**		
	Não Relev. %	**Neutro %**	**Relevante %**
Condução dos negócios			
Expectativas com a implantação do SCG	-	28,5	71,5
Indicadores importantes para a empresa	-	-	100,0
Setores diretamente responsáveis pelos indicadores	14,3	21,45	64,25
Cultura Organizacional			
Importância do setor para a empresa			100
Sistema de controle existente e estratégias	-	14,3	85,7
Características dos instrumentos utilizados atualmente	-	28,5	71,5

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3
Classificação e compilação das dimensões SCG e sua implantação no conglomerado (controles formais, expectativas, resultados)

(Conclusão)

Controles Formais			
Resultados financeiros da empresa			100
Resultado da empresa e meta requerida		35.75	64,25
Ações de crescimento do Conglomerado			100
Solidez financeira da empresa		14,3	85,7
Controle do Orçamento			100
Andamento dos processos internos			100
Eficiência de seus setores produtivos e administrativos		28,5	71,5
Custeio Baseado em atividades			
O sistema de controle estimula o alcance das metas			100
Dificuldades encontradas no processo de controle		28,5	71,5
Alinhamento entre Politicas, Estratégia, Objetivos e Resultados			100
Mudanças observadas no controle de processo das atividades	21,45	14,3	64,25
Implicações das mudanças na gestão da empresa	14,3	28,5	57,2
Estratégia Organizacional			
A empresa possui estratégia		37,75	64,25
Resultados obtidos nos últimos anos			100
Mudanças na criação de normas e procedimentos			100
Importância e utilidade do sistema de gestão da contabilidade			100
Mecanismos formais e informais de controle			100
Ações para evolução do controle no Conglomerado			100

Fonte: Dados da pesquisa

Nas últimas décadas, destacaram-se os esforços em promover mudanças e inovações nas organizações, visando não somente a um ganho de diferencial competitivo, mas, sobretudo, à informação nas ações gerenciais, configurando-se como requisito para a manutenção das empresas.

A Figura 17 apresenta uma síntese dos resultados da análise dos relatos obtidos a partir das questões formuladas nas entrevistas. Optou-se por agrupar os resultados por grupo temático, em cinco blocos complementares.

Trata-se de um desafio gerencial, na qual se destaca um esforço em promover inovações e mudanças organizacionais, visando, principalmente, um ganho de diferencial competitivo, com a implementação do SCG.

(Continua...)

Aspectos das Dimensões do SCG	Sustentação	Resultados	Comentários
Estratégia Organizacional	Merchant e Otley (2007)	Complementam	As informações advindas do SCG, que são alimentados por todos os segmentos do conglomerado, privilegiam a avaliação de desempenho, proporcionando investimentos.
	Anthony e Govindarajan (2008)	Corroboram	Observou-se que a característica essencial das empresas com diversificação relacionada é que possuem competências centrais que beneficiam suas unidades de negócio e, assim, crescem por meio do fortalecimento das competências centrais desenvolvidas em um negócio quando diversificam para outros negócios
	Malmi e Brown (2008)	Corroboram	No planejamento estratégico e operacional, os gestores podem criar projetos e outras iniciativas, que direcionam o que deve ser feito, porém, sem necessariamente, estabelecer, de forma clara, a conexão com seu impacto financeiro.
	Montgomery (2012)	Complementam os anteriores	Risco de relegar a estratégia a um mero exercício lógico e tático, sem conexão com o dia a dia da empresa e com sua visão de futuro.
	Jordão e Souza (2013).	Corroboram	As corporações orientadas à diferenciação tendem a utilizar SCG direcionados para integração e coordenação das atividades, enquanto as corporações voltadas para a liderança em custos tendem a utilizar controles mais burocráticos e formalizados
	Laudon e Laudon (2014)	Complementam	Os sistemas de informação coletam, processam, armazenam e distribuem informações destinadas a apoiar a tomada de decisões, a coordenação e o controle em uma organização.
Condução dos Negócios	Flamholtz *et al*. (1985)	Corroboram/ Complementam	Mecanismos que parecem ter uma influência indireta são chamados de 'fatores de controle de contexto'. Tais fatores incluem cultura, estrutura, etc. Este se destina a ser aplicável a todos os níveis de controle: individual, grupal e organizacional.
	Ferreira e Otley (2006)	Complementam	As informações produzidas pelo SCG podem ser vistas como um "pacote" de técnicas de controle gerencial a serviço da organização, como: planejamento estratégico; orçamentos; custeio; retorno sobre investimento; análise de custo-volume-lucro; benchmarking e sistemas de mensuração de desempenho.
	Atkinson *et al* (2008)	Complementam	A informação gerencial que orienta os gestores e as diferentes funções organizacionais: controle operacional; custeio de produto; controle gerencial; controle estratégico.
	Beuren e Spessatto (2013)	Corroboram/ Complementam	Melhoria no diálogo entre os gestores e colaboradores dos vários níveis hierárquicos; maximizar o lucro; atender à gestão da qualidade; vincular a estratégia com o planejamento e o orçamento; conquistar vantagem competitiva, liderança de mercado; e alinhar os objetivos individuais com a estratégia corporativa.

Figura 17 - Resultados do SCG da empresa
Fonte: Dados da pesquisa

(Continua...)

Aspectos das Dimensões do SCG	Sustentação	Resultados	Comentários
Cultura Organizacional	Simons (1995)	Complementa	As rotinas e procedimentos formais baseados em informações, utilizados para manter ou alterar padrões das atividades organizacionais, tratando-os como formais, que consistem em estruturas, rotinas, procedimentos e processos explícitos, concebidos propositadamente e baseados em informações excluindo-se os controles informais.
	Ferreira e Otley (2006)	Corroboram	As informações produzidas pelo SCG podem ser vistas como um "pacote" de técnicas de controle gerencial a serviço da organização, como: planejamento estratégico; orçamentos; custeio; retorno sobre investimento; análise de custo-volume-lucro; benchmarking e sistemas de mensuração de desempenho.
	Anthony e Govindarajan (2008)	Corroboram	O controle gerencial permite influenciar as ações da organização em direção ao atingimento das estratégias, desde que estejam relacionados à taxa de crescimento interno, nível de competição, regulação do setor, estrutura tecnologia empregada na produção, experiência e conhecimento.
Controles Formais *- Orçamento* *- Custos* *- Serv.Administ.* *- Cultura*	Tavares (1991)	Complementam	Trata-se de um processo de formulação de estratégias para aproveitar as oportunidades e neutralizar as ameaças ambientais utilizando os pontos fortes e eliminando os pontos fracos da organização.
	Simons (1995)	Corrobora	As rotinas e procedimentos formais baseados em informações, são usados pelos gestores para manter ou alterar padrões das atividades organizacionais.
	Gomes e Salas, 2001	Corroboram	Para obter um resultado que coincida com os objetivos da empresa vai de encontro da necessidade de compreensão da dimensão da cultura organizacional
	Merchant e Van der Stede (2007)	Complementam	Os dispositivos ou sistemas que os gestores utilizam para assegurar que os comportamentos e decisões dos colaboradores são consistentes com os objetivos e estratégias organizacionais.
	Anthony; Govidarajan, (2008)	Corroboram/ Complementam	Uma característica essencial das empresas com diversificação relacionada é que possuem competências centrais que beneficiam suas unidades de negócio e, assim, crescem por meio do fortalecimento das competências centrais desenvolvidas em um negócio quando diversificam para outros negócios
	Atkinson *et al* (2008)	Complementam	Os instrumentos utilizados resultam em informação gerencial que orienta os gestores e as diferentes funções organizacionais
	Costa (2012)	Complementam	Um bom diagnóstico onde o mesmo dá indicações para algumas escolhas e contribui para que se estabeleçam as prioridades de ação.
	Laudon e Laudon (2014)	Complementam	Novos sistemas de informação, ou melhorias nos sistemas existentes, devem ser implantados em todo o conglomerado, pois, a partir da utilização do processo, podem surgir problemas que serão resolvidos e os utilizadores devem recomendar melhorias.

Figura 17 - Resultados do SCG da empresa
Fonte: Dados da pesquisa

(Conclusão)

Aspectos das Dimensões do SCG	Sustentação	Resultados	Comentários
Custeio Baseado em Atividades	Merchant e Otley (2007)	Corroboram/ Complementam	Quando o termo controle é descrito como uma função gerencial e não como sinônimo de poder, os autores, na literatura sobre gestão, estão se referindo às ações que os gestores executam para garantir que suas organizações alcancem um bom desempenho.
	Merchant e Van der Stede (2007)	Corroboram/ Complementam	O SCG é um mecanismo para influenciar e direcionar o comportamento dos indivíduos que atuam em uma organização.
	Malmi e Brown (2008)	Complementam	Esse controle é composto pelo planejamento estratégico e planejamento operacional, os quais representam o planejamento de objetivos e ações da organização. Uma abordagem mais ampla e integrada, analisando os sistemas de controles gerencial atuando como um pacote, permitindo, dessa maneira, o desenvolvimento de uma teoria mais adequada sobre o real impacto de novos controles e de como projetar um pacote de SCG.
	Frezatti *et al.* (2009)	Corroboram/ Complementam	Acompanhar a realização das atividades e realimentar todo o processo de gestão. Para exercer o controle, num sentido geral, deve-se conferir o que foi ou o que está sendo feito, comparar com o que deveria ser, reconhecer eventuais divergências e corrigir os desvios, a partir de medidas necessárias para tal
	Jordão e Souza, 2013	Corroboram	As corporações orientadas à diferenciação tendem a utilizar SCG direcionados para integração e coordenação das atividades, enquanto as corporações voltadas para a liderança em custos tendem a utilizar controles mais burocráticos e formalizados.

Figura 17 - Resultados do SCG da empresa
Fonte: Dados da pesquisa

A implementação do SCG, de forma continuada, com vistas a modernizar a função gerencial, constitui fator que contribui para o desempenho operacional da empresa, mensurado a partir dos próprios dados contábeis. A base de sustentação da estrutura de um sistema de controle gerencial, para que a empresa possa dispor de um processo informacional eficaz pode, portanto, ser explicado pelo desempenho econômico do conglomerado.

O sistema de controle é um importante instrumento de aprendizagem porque torna formal tanto a estratégia e os objetivos como as razões que influíram em sua implantação e, portanto, devem facilitar tanto aquela informação que permita diagnosticar problemas estratégicos potenciais como a análise e seleção de decisões alternativas. Mas na prática as organizações concedem excessiva ênfase à informação financeira, não agindo da mesma forma em relação à informação contábil na formulação da estratégia e no controle estratégico. Dão preferência à informação qualitativa, tanto interna como externa (Gomes & Salas, 2001).

De acordo com Gomes e Salas (2001), os membros da organização para alcançarem os diferentes objetivos a que estão submetidos, devem contar com uma estrutura organizacional que torne fácil a execução das diferentes atividades que formam seu processo interno. É muito importante para o desenho do sistema de controle definir e clarificar a estrutura organizacional. Particularmente, o grau de formalização e de centralização e o tipo de estrutura organizacional, regulam as características do sistema de controle.

No que se refere ao grau de centralização, esses autores explicam que quanto maior a descentralização mais difícil e custosa se torna o controle e isso pode explicar a preferência pela centralização. Por isso, ao se elaborar um sistema de controle, torna-se necessário definir claramente o poder de decisão que é cedido a cada responsável, em qualquer uma das diferentes funções que deve realizar (Gomes & Salas, 2001).

Na busca de outras características relevantes relacionadas à dimensão desenho do SCG, foram identificadas circunstâncias em que, apesar de o SCG apontar desvios em relação aos objetivos definidos, isso não foi suficiente para assegurar sua

utilização na correção dos desvios ou na melhoria dos resultados. Isso aponta um problema na utilização do SCG que prejudica sua efetividade e pode ser causado por características relacionadas à configuração técnica do SCG e por outros fatores formais, como incentivos à utilização das informações e estrutura do SCG, e informais, como proatividade dos usuários das informações, estilo de liderança e cultura organizacional.

5 Discussão dos Resultados e Teste das Premissas

A primeira premissa consistiu em analisar as formas de conciliar as diferentes necessidades informacionais do conglomerado em um único SCG, melhorando o processo de IE em organizações conglomeradas. Esta premissa foi confirmada, uma vez que há uma convergência entre o SI e o SCG, revelando que este último ajuda a gerar e distribuir informações entre as diferentes áreas e níveis organizacionais, para auxiliar os gestores no processo de avaliação de desempenho, em linha com o preconizado por Herath (2007), que percebeu que o desenho do SCG, ao congregar aspectos da cultura, estrutura, estratégia e informação, permite melhorar o processo de negócios e potencializa a tomada de decisões. Além disso, os resultados revelaram a importância do SCG na IE, confirmando e ampliando as premissas de Jordão e Souza (2013) e Jordão, Melo e Sousa Neto (2014), pois foi possível constatar a contribuição do SCG não somente para a implementação da estratégia corporativa do conglomerado, mas também para as estratégias de negócios das empresas que o compõem.

A segunda premissa foi confirmada, sendo possível perceber a integração dos controles contábeis, financeiros e administrativos da empresa e que essa integração colaborou para a geração de informações que potencializam o uso do SCG como instrumento de IE corporativa no conglomerado de empresas estudado. Além disso, foi possível verificar que no caso analisado o SCG é um dos principais mecanismos que suportam o estabelecimento de um sistema empresarial capaz de suprir as necessidades estratégicas de apoio à gestão em linha com os achados de Kober, Ng e Paul. (2007), que evidenciaram o relacionamento entre o SCG e a estratégia organizacional. Nesse sentido, os resultados da pesquisa se alinham à literatura internacional, pois tanto o desenho do SCG se alterou para adaptar-se à mudança na estratégia quanto seu uso interativo contribui para a mudança na estratégia organizacional. Os resultados também se alinham ao proposto p Merchant e Van der Stede (2007), já que o SCG exercia as funções de controle estratégico e operacional com foco externo e interno, havendo na pesquisa ora descrita clara prevalência do último sobre o primeiro.

Para que uma empresa possa enfrentar o desafio de concretizar seus planos, toda uma estrutura deve ser desenvolvida e os recursos devem ser disponibilizados para apoiar as ações pretendidas. Otley (1999) apresentou uma eventual separação dos elementos que podem incluir controle de gestão, tendo em conta o planejamento estratégico e operacional. A pesquisa aqui desenvolvida seguiu a definição mais atualizada do sistema de controle de gerenciamento, que é a definição proposta por Berry, Broadbent e Otley (2005) que está mais congruente com Simons (1995). Em verdade, Simons (1995) considerou que os mecanismos de controle gerencial fazem parte do controle de diagnósticos, mas eventualmente não são utilizados no controle interativo. Nesse sentido, os resultados indicam que o SCG cumpriu os objetivos, monitorando o desempenho das empresas e corrigindo os desvios ocorridos em relação às metas de desempenho.

O tipo de controle observado foi um misto entre familiar e resultados, segundo a taxonomia proposta por Gomes e Salas (2001). Foi observado, segundo o esquema de observação do SCG de 12 questões chaves propostas por Simons (1995) que nesse caso, o SCG ao fazer a interligação entre a estrutura organizacional do conglomerado e a estratégia planejada, constituiu-se em um importante fator de sucesso.

Tomando em conta as duas diferentes perspectivas para a dimensão do SCG preconizadas por Ferreira e Otley (2006), observou-se que as informações produzidas consideram, inclusive as questões de descentralização, que no caso do conglomerado influenciam positivamente para a tomada de decisões.

A escolha do sistema confirmou as premissas teóricas de Gomes e Salas (2001), para quem o desenho do SCG decorre das características da organização conglomerada como tamanho, dimensão, relação de propriedade, cultura, estilo dos gerentes e relações interpessoais, grau de descentralização e formalização da atividade; e, também, do meio ambiente, relacionadas, principalmente, ao mercado e ao governo. Os resultados alinham-se igualmente aos resultados de Jordão, Souza e Avelar (2014) no tocante ao efeito na cultura no desenho e uso do SCG, assim como sobre a orientação estratégica da empresa.

Dessa forma, no desenho do SCG no conglomerado de empresas estão incluídos todos os demais subsistemas e meios que os gerentes usam para buscar assegurar que o comportamento e as decisões dos subordinados tenham congruência com os objetivos e as estratégias organizacionais, confirmando os estudos teóricos de autores como Merchant e Van Der Stede (2007). Entretanto, os resultados contradizem parcialmente os estudos empíricos de Beuren (2000), que observou a necessidade de atenção sobre as abordagens funcionais da gestão da informação, como contabilidade, finanças e informática, que têm dispersado a responsabilidade sobre a perspectiva conjunta de melhorar o volume, a qualidade e a tempestividade da geração e distribuição de informação aos diferentes tipos de usuários.

A terceira premissa também foi confirmada parcialmente, uma vez que o desenho do SCG ajudou a congregar as diferentes necessidades informacionais das empresas de tal conglomerado. Mas na prática a razão mais forte para as empresas utilizarem o sistema é que ele resolve problemas organizacionais e permite reagir às mudanças no ambiente. Isso demonstra um uso do SCG em um nível aquém do seu potencial informacional e decisorial. Nesse sentido, são necessárias ações efetivas para que o conglomerado consiga extrair do SCG os benefícios potenciais, mensurando as possíveis falhas e acompanhando periodicamente a evolução dos indicadores, a fim de melhorar o uso das informações para a tomada de decisões. Esse fato revela que os resultados corroboram parcialmente os achados empíricos de Jordão e Souza (2013), que confirmam que o desenho do SCG, mesmo em corporações distintas, é direcionado para integração e coordenação das informações em todas as atividades e processos empresariais.

Ao realizar a triangulação dos depoimentos, verificou-se que a percepção do nível estratégico em relação ao desenho e uso do SCG é feita com base na melhoria da produtividade, da qualidade dos serviços e produtos e da administração da empresa como um todo. Já no nível tático, houve melhorias na definição das metas pretendias no que se refere à geração de informações úteis para a consolidação do conhecimento tático e estratégico.

Na percepção do nível operacional, o SCG estabeleceu as sequências de ações necessárias para que os gestores pudessem atingir os principais objetivos da

implementação do sistema, dentro dos limites estabelecidos pela política do conglomerado, evidenciando os resultados de diferenciação e inovação de produtos, bem como, objetivando a geração de informações úteis para a consolidação do conhecimento por parte da liderança das empresas do grupo.

Em conjunto, os depoimentos confirmaram que o SCG possibilitou o desenvolvimento tático e operacional, vinculando as ações internas de cada empresa do conglomerado e permitindo promover o aumento da eficiência de seus setores produtivos, financeiros e administrativos, conforme figura 18.

(Continua...)

SCG	Resultados	Conclusões	Marco teórico	Observações
Condução dos negócios	Foi possível confirmar que o SCG facilita a condução dos negócios da empresa	**Confirmam a teoria**	Gomes e Salas (2001), Mintzberg *et al.* (2006), Anthony e Govindarajan (2008), Frezatti *et al.(*2009)	Atualmente a empresa possui um SCG e sua implementação pode ser considerada estratégica
Cultura Organizacional	Ficou confirmado que o SCG influenciou o comportamento dos indivíduos	**Confirmam a teoria**	Anthony (1976), Anthony e Govindarajan (2008), Frezatti *et al*.(2009)	
Controles Formais	Foi possível confirmar que o SCG é um importante mecanismo para o planejamento estratégico, financeiro e operacional	**Confirmam a teoria**	Anthony (1976), Anthony e Govindarajan (2008), Malmi e Brown (2008)	
Custeio baseado em atividades	Foi possível confirmar que o SCG é um importante mecanismo para o controle operacional e adicionalmente promove a melhoria contínua	**Complementam a teoria**	Anthony (1976), Anthony e Govindarajan (2008), Malmi e Brown (2008)	

Figura 18 – Resultados do SCG do Conglomerado
Fonte: Dados da pesquisaria

Informações Organizacional	Ficou confirmado que o desenho do SCG, mesmo em corporações distintas, é direcionado para integração das informações.	**Confirmam a teoria**	Anthony e Govindarajan (2008), Malmi e Brown (2008), Jordão e Souza (2013)	O SCG atualmente é utilizado como subsídio para a geração de informações que potencializam a tomada de decisões.
Avaliação do desempenho estratégico	Foi possível confirmar o uso do SCG para ajudar a avaliação do desempenho estratégico	**Confirmam a teoria**	Ferreira e Otley (2009), Flamholtz (1996), Kaplan e Norton (2004), Mintzberg (2006), Gomes e Salas (2001). Jordão *et al*. (2014*)*	O SCG atualmente dispõe de mecanismos que demonstram o desempenho estratégico da empresa.

Figura 18 – Resultados do SCG do Conglomerado
Fonte: Dados da pesquisaria

Ao realizar a triangulação das informações advindas de diferentes fontes, observou-se que o SCG praticado no conglomerado, em razão de necessidades, limitações e intenções de cada empresa, contribuiu para a gestão organizacional, ajustando-se ao modelo de controle por resultados e controle gerencial burocrático, agilizando os processos informacionais e aumentando a eficácia da tomada de decisões pelos gestores

As observações diretas permitiram verificar que após a unificação dos processos em um único SCG houve uma melhora significativa no que tange aos procedimentos internos relacionados às informações do grupo, corroborando com a elaboração das demonstrações contábeis e de indicadores financeiros confiáveis e viabilizando sobremaneira as novas oportunidades e parcerias com *stakeholders,* para atingir os objetivos empresariais. Em geral, esses resultados revelam que o desenho e o uso do SCG ajudam na IE e na AD, além de potencializarem a tomada de decisão empresarial, que, em vista da complexidade do conglomerado, foi estruturado para tornar a comunicação interna e a avaliação com potencial de colaboração para os gestores na formulação e decisão estratégica.

Para que uma empresa possa enfrentar o desafio de concretizar seus planos, toda uma estrutura deve ser desenvolvida e os recursos devem ser disponibilizados para apoiar as ações pretendidas. Otley (1994) apresentou uma eventual separação dos elementos que podem incluir controle de gestão, tendo em conta o planejamento

estratégico e operacional. Esta dissertação seguiu a definição mais atualizada do sistema de controle de gerenciamento, que é a proposta por Berry, Broadbent e Otley (2005) que está mais congruente com Simons (1995). Na verdade, Simons (1995) considerou que os mecanismos de controle gerencial são formais, pois consistem em estruturas, rotinas, procedimentos e processos explícitos, concebidos propositadamente e baseados em informações.

Após discutir as premissas, vale mencionar que, em relação ao objetivo geral, em que se buscou analisar as contribuições do desenho e uso do sistema de controle gerencial na concepção e implementação da estratégia corporativa, congregando as diferentes necessidades informacionais de um conglomerado, de forma coerente, foi possível alcançar êxito em sua comprovação com a literatura estudada e com as informações obtidas nos depoimentos colhidos por meio das entrevistas com a alta administração do conglomerado estudado.

Assim, percebeu-se que os resultados confirmam parcialmente as premissas de Jordão (2009), que destacou que o SCG deveria ser um processo permanente, executado em todos os níveis, funções, projetos e atividades organizacionais com o objetivo de promover a congruência dos objetivos pessoais e empresariais. Com base nesse processo, as informações geradas serviriam de apoio para a tomada de decisões. O SCG deveria, ainda, proporcionar formas de intervenção organizacional que proporcionassem ajustes no sistema de gestão e a integração entre os diferentes níveis hierárquicos, atividades e unidades empresariais. Isso porque nesse caso apenas observou-se pouco envolvimento dos colaboradores nos processos de desenvolvimento e integração entre as diversas empresas.

6 Considerações Finais

As mudanças ocorridas no ambiente empresarial influenciadas por fatores econômicos, financeiros, políticos e sociais têm despertado o interesse dos pesquisadores na tentativa de entender melhor o desafio decorrente da atuação das organizações em um ambiente incerto e mutável. Em tais circunstâncias, as empresas têm buscado desenvolver novas práticas de gestão, mediante a utilização de um modelo que forneça informações úteis, relevantes, precisas e tempestivas, permitindo coordenar e controlar todos os departamentos, processos, sistemas, funções e unidades organizacionais, na tentativa de facilitar o alcance de seus objetivos estratégicos.

Em termos práticos, a literatura aponta o SCG como um dos principais mecanismos que suportam o estabelecimento de um sistema empresarial capaz de suprir as necessidades estratégicas de apoio à gestão, sendo fundamental para a IE e para AD. Nesse sistema estão incluídos todos os demais subsistemas e os meios que os gerentes usam para buscar assegurar que o comportamento e as decisões dos subordinados tenham congruência com os objetivos e as estratégias organizacionais. Igualmente, a relevância das informações e controles contábeis e a utilização adequada de tais informações por parte dos gestores são aspectos que aparecem em destaque nos estudos sobre SCG, apresentando-o como um mecanismo facilitador da IE e de suporte às decisões empresariais, além de ser um meio que fornece elementos para o acompanhamento sistemático e tempestivo das operações empresariais e que promove a correção de rumos estabelecidos no planejamento estratégico.

Apesar de existir um número considerável de trabalhos no campo do SCG orientados para analisar aspectos do seu desenho e do uso, observa-se, porém, uma lacuna referente à utilização prática do SCG, especialmente, em conglomerados empresariais, ressaltando que o tema ainda precisa ser mais bem investigado nesse tipo de organizações. Trabalhos empíricos sobre o assunto apontam, de forma geral, que as empresas associadas em conglomerados tendem a melhorar o desempenho tornando mais vantajosa a operação de uma empresa afiliada do que a de uma empresa independente. Não obstante, o entendimento do

desenho e uso do SCG em conglomerados ainda precisa ser mais bem investigado, especialmente no que se refere a aspectos estratégicos e decisoriais. Nesse sentido, o objetivo da pesquisa descrita nesta dissertação foi analisar as contribuições do desenho e uso do SCG na IE corporativa em um conglomerado, congregando as diferentes necessidades informacionais das empresas que o compõem.

Os resultados indicam que o SCG do conglomerado estudado foi projetado pela própria instituição, desenvolvido, em grande parte, internamente, contando, também, com a participação de consultores externos contratados pela empresa. A sua eficácia está sendo testada e monitorada por meio de avaliação de indicadores de desempenho, além da utilização de métricas contábeis.

A pesquisa indicou que o desenho do SCG contribui para a IE mediante a formulação de práticas e processos, tanto na alta administração quanto nos departamentos, bem como passou a ser uma técnica permanente, executada em todos os níveis, funções, projetos e atividades organizacionais, com o objetivo de promover a congruência das informações com os objetivos empresariais. Desse modo, foi possível perceber que o desenho do SCG ajudou, de fato, a congregar as diferentes necessidades informacionais das empresas de tal conglomerado, suportando a tomada de decisões nele.

Já o uso do SCG para a IE mostrou-se significativamente relevante, uma vez que, do ponto de vista corporativo ele desempenha papel fundamental na geração de informações que podem ser usadas de forma diagnóstica e/ou interativa, medindo os resultados, corrigindo imperfeições e avaliando os processos de ajuste.

O uso do SCG revelou-se essencial em seus aspectos estratégicos, avaliando os riscos, as incertezas e as variáveis críticas do desempenho organizacional, convergindo a visão, a missão e os valores do conglomerado, para congregar as diferentes necessidades informacionais, suportando a tomada de decisões. Além disso, foi possível perceber sua adaptação ao ambiente, provendo informações relevantes para a tomada de decisão e definindo as linhas de ação que garantem a efetividade da organização.

Os resultados indicam que as formas usadas para conciliar efetivamente as diferentes necessidades informacionais das empresas em um único SCG, desenvolvendo a implementação estratégica e o processo decisorial em organizações conglomeradas, foram as melhorias nos padrões de controle e avaliação das atividades, refletindo na qualidade dos produtos.

Os resultados também apontam que a integração dos controles contábeis, financeiros e administrativos colaborou para a geração de informações que potencializem o uso do SCG como instrumento de IE corporativa em um conglomerado de empresas objeto deste estudo, auxiliando os gestores na tomada de decisão para alcançarem novos mercados e parcerias para a expansão industrial do conglomerado.

Sem embargo, foi possível verificar que na prática foram encontrados alguns problemas, como dificuldades operacionais em função de disponibilidade de capital, que estão sendo tratados por meio de análise das possíveis fontes de recursos financeiros.

Os principais desafios no processo de concepção do desenho se referem às relações entre as empresas do conglomerado quanto aos arranjos produtivos que podem influenciar o modo de condução dos planos estratégicos. Já os desafios de utilização do SCG no processo de interação e trabalhos conjuntos estão sendo contornados pela troca de informações eficiente e da consequente troca de aprendizado coletivo, por meio de uma coordenação dos agentes e de uma governança instituída.

Os resultados da pesquisa sugerem que existe, para a amostra considerada, associação entre desempenho operacional e implantação do SCG, o que não permite rejeitar a hipótese de que há reação econômica verificável pela modernização do SCG.

Trata-se de alcançar uma autonomia relativamente grande na gestão de inovação, que mostrou a necessidade de melhorar o desempenho econômico-financeiro das empresas, tendo como estratégia o estabelecimento do SCG, além das questões

táticas e operacionais relativas ao cumprimento de metas operacionais. Isso leva a crer que podem ser por meio do envolvimento dos colaboradores no processo de geração de indicadores setoriais e do acompanhamento com reuniões periódicas.

Cabe destacar que SCG do conglomerado, embora necessite de alguns ajustes e de um protocolo catalisador do planejamento estratégico, não preconiza o estilo gerencial anteriormente utilizado, que se vinculava à figura do fundador da empresa, predominantemente familiar. Dessa forma, o SCG desempenha papel importante neste contexto, pois se infere que atende à demanda dos gestores por informações operacionais, financeiras, econômicas e patrimoniais e, portanto, estratégicas.

Algumas limitações deste estudo devem ser observadas, como o tipo de pesquisa (não probabilística), significando que os resultados são válidos apenas para a amostra estudada e as inferências restringem-se ao grupo em tela. Dessa forma, é preciso cautela na extrapolação dos achados da pesquisa e nas comparações com outros estudos relativos à implementação do SCG e a seu desempenho, devendo-se atentar às diferenças metodológicas e temporais.

Sugere-se que pesquisas futuras confrontem as visões de SCG com as de outras empresas nacionais e internacionais, ampliando-se as discussões sobre o tema, especialmente em conglomerados, tanto na forma de casos quanto em estudos de larga escala para melhor compreender esse fenômeno contemporâneo e as implicações práticas do SCG sobre ele.

Os resultados da pesquisa mostram que; i) o SCG do conglomerado pesquisado atende aos requisitos de um sistema de controle eficaz e eficiente, uma vez que a instituição dispõe de instrumentos efetivos que permitem à alta administração controlar os riscos a que estão submetidas; ii) esse sistema está sendo aplicado corretamente na consecução dos objetivos estratégicos, táticos e operacionais, por meio de instrumentos, como o orçamento e os controles de planejamento, que têm se mostrado fundamental na solução dos problemas ocorridos com a alocação de recursos para IE; iii) O SCG proporcionou aos responsáveis pelo planejamento analisar de maneira cruzada as oportunidades com seus pontos fortes e suas ameaças com seus pontos fracos; iv) O relacionamento entre as empresas do

conglomerado conduziu à busca de conhecimento e inovação de maneira coletiva, com características que foram assimiladas e consideradas pela proposição inicial do SCG; v) Foi verificado que o SCG assegurou o vínculo entre as ações internas de cada empresa do conglomerado com os objetivos globais da organização; e vi) O SCG permitiu, além de conseguir melhorias expressivas em termos de qualidade, serviços e velocidade, uma melhor eficiência entre as empresas do conglomerado. Tudo isso permite concluir que os passos fundamentais para a melhoria da eficiência organizacional estão diretamente relacionados ao SCG, que muito contribuiu para que sejam atingidos os objetivos pretendidos pelo conglomerado.

Referências

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

Agbejule, A. (2011). Organizational culture and performance: the role of management accounting system. *Journal of Applied Accounting Research, 12*(1), 74-89.

Almeida, F. R. (2004) Dificuldades de realizar o planejamento estratégico em empresas incubadas. Anais do *Simpósio de gestão da inovação tecnológica,* Curitiba, PR, Brasil, 22.

Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional.* Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Andrews, K. R. (1971). *The concept of corporate strategy*. Nova York, Irwin.

Anthony, Robert N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Harvard University.

Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial.* São Paulo: McGraw-Hill.

Armbruster, H.; Bikfalvi, A., Kinkel, S. & Lay, G. .(2008). Organizational innovation: the challenge of measuring non-technical innovation in large-scale surveys. *Technovation,28*(10), 644-57.

Atkinson, A., Banker, R. D., Kaplan, R. S. & Young, S. M. (2008). *Contabilidade gerencial.* São Paulo: Atlas.

Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.

Barney, J. B. & Hesterky, W. S. (2011). *Administração estratégica e vantage competitive* (3a ed.). São Paulo: Pearson Prentice-Hall.

Benbasat, I. & Goldstein, D., Mead, M. (1987). The case research strategy in studies of information systems. *MIS Quarterly, 11*(3), 369-387.

Casarro, A. C. (2010). *Sistema de informações para tomada de decisão*. São Paulo: Pioneira/ Thomson Learning.

Berry, A. J., Broadbent, J. & Otley, D. (2005). *Management control: theories, issues and performance* (2nd ed.). Basingstoke: Palgrave Macmillan.

Batista, E. O. (2004). *Sistema de Informação: o uso consciente da tecnologia para o gerenciamento*. São Paulo: Saraiva.

Beuren, I.M. & Oro, I. M. (2014). Relação entre estratégia de diferenciação e inova ção, e sistemas de controle gerencial. *RAC*, *18*(3), 285-310.

Beuren, I.M. & Rengel, S.(2011). Atributos da contabilidade gerencial utilizados por empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 11.

Beuren, I.M., Schlindwein, A. C. & Pasqual, D. L. (2007). Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no CongressoUSP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. *Rev. Contab. Financ*., *18*(45).

Beuren, I.M. & Spessatto, G. (2013). Análise das diferenças na implantação do balanced scorecard nas maiores empresas da região sul do Brasil. *Gestão & Produção*, *20*(2).

Bisbe, J. & Malagueño, R. (2009). The choice of interactive control systems under different innovation management modes. *European Accounting Review*, *18*(2), 371-405.

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

Bouwens, J. & Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting systems design. *Accounting, Organizations and Society*, *25*(3), 221-259.

Burgelman, R. A. (1991) Intraorganizational ecology of strategy making and organizational adaptation: theory and field research. *Organization Science*, *2*(3), 239-262.

Canan, I. & Fonseca, A. C. P. D. (2006). Sistemas de controle gerencial: estudo de caso nas empresas Bunge e Amaggi. *Revista Capital Científico, 4*(1), 21-7

Carenys, J. (2010). Management control systems*:* a historical perspective. *International Bulletin of Busines Administration*, *7*, 37-54.

Carvalho, M. F. (1995). *Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sob a forma de banco múltiplo*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Castro, L. C. L., Santos, R. F. & Santos, N. M. B. F. (2013). Estrutura conceitual da controladoria nas empresas brasileiras: um olhar com a academia. Anais do *Congresso Brasileiro de Custos*, Uberlândia, MG, Brasil, 20.

Castro, N. J. & Leite, A. L. S. (2014). *Crescimento e estruturação das firmas: os conglomerados do setor elétrico brasileiro*. Recuperado em 2 novembro 2014, de http://www.ie.ufrj.br/datacenterie/pdfs/seminarios/pesquisa/texto2405.pdf.

Catelli, A. (Coord). (2001). *Controladoria – uma abordagem de gestão econômica* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting,Organization and Society, 28*, 127-168.

Chenhall, R. H., Kallunki, J. P. & Silvola, H. (2011). Exploring the relationship between strategy, innovation, and management control systems: the roles of social networking, organic innovative culture, and formal controls. *Journal of Management Accounting Research***,** *23*(1), 99-128.

Coelho, F. U. (2011). *Manual de direito comercial*: *direito de empresa* (23a ed.). São Paulo: Saraiva.

Collis, J. & Hussey, R. (2006). *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação* (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Costa, E. A. (2012). *Gestão estratégica: construindo o futuro de sua empresa – fácil*. São Paulo: Saraiva.

Cuervo-Cazurra, A. (2006). Business groups and their types. *Asia Pacific Journal of Management, 23*(4), 419-437.

Davila, A.; Foster, G.; Li, M. (2009). Reasons for management control systems adoption: insights from product development choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, *34*(4), 322-47.

Davila, A. & Foster, G. & Oyon, D. (2009). Accounting and control, entrepreneurship and innovation: venturing into new research opportunities. *European Accounting Review, 18*(2), 281-311.

Dietrich, E. (2007). *Por quê é tão difícil desenvolver e implantar sistemas de informação eficazes nas empresas?* Recuperado em 5 março 2015, de http://eltondietrich. blogspot. com.br /2007/08/por-qu-to-difcil-desenvolver-e.html

Drucker, P. (1984). *Introdução a administração.* São Paulo: Pioneira.

Eisenhardt, K. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, *14*(14), 532-500.

Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research, 1*(4), 263-282.

Ferreira, A. & Otley, D. (2006). Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. *SSRN*.

Ferreira, A. & Otley, D. (2005). The design and use of management control systems: an extended framework for analysis. *American Accounting Association Annual Meeting*. Social Science Research Network.

Ferreira, A., Reis, A. C. F. & Pereira, M. I. (1997). *Gestão empresarial: de Taylor aos nossos dias: evolução e tendência da moderna administração de empresas*. São Paulo: Pioneira.

Fischmann, A. A. & Almeida, M. I. R. (1991). *Planejamento estratégico na prática* (2a ed). São Paulo: Atlas.

Financial Accounting Standards Board. (1980). Statement of Financial Accounting Concepts. *Qualitative characteristics of accounting information*, (2).

Flamholtz, Das, T. K. & Tsui, A. S, (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Account, Organization and Society, 10*(1), 35-50.

Fonseca, E. F. M. & Garcia, O. P. G. (2007). O sistema de informação gerencial e sua importância no desenvolvimento das empresas. *Ciências Sociais em Perspectiva, 6*(11),11-25.

Frezatti, F. & Aguiar, A. B. (2007). Escolha da estrutura apropriada de um Sistema de Controle Gerencial: uma proposta de análise. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. 1*, (3), 21.-44

Frezatti, F., Junqueira, E. & Bido, D. S. (2012). Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. *Brazilian Business Review, 9(*1), 134–155.

Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R. & Junqueira, E. R. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.

George, A. & Bennett, G. (2005). *Case studies and theory development in the social sciences.* Cambridge: MIT Press.

Ghemawat, P. (2002). Competition and business strategy in historical perspective. *Business History Review, 76*(1), 37-74.

Gerdin, J. & Greve, J. (2004). Forms of contingency fit in management accounting research-A critical review. *Accounting, Organizations and Society,* (29), 303-326.

Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5a ed.). São Paulo: Atlas.

Gitman, L. J. (2008). *Princípios de administração financeira* (10a ed.). São Paulo: Pearson.

Gomes, J. S. & Salas, J. M. (2001). *Controle de gestão:*uma abordagem contextual e organizacional.São Paulo: Atlas.

Gonçalves, J. P. (2002). Desempenho Organizacional. *Seminário Econômico*, (815).

Gonçalves, M. X., Jardim, P. E. V. & Campos Filho, L. A. (2011). Teoria institucional e filiação a conglomerados: elementos da evolução de multinacionais brasileiras? *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração,* Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 35.

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

Govindarajan, V. & Gupta, A. K. (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society,* 51-66.

Guerreiro, R. (1999). *A meta da empresa*: *seu alcance sem mistérios*. São Paulo: Atlas.

Hall, M. (2010). Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizationsand Society*, *35*(3), 301-315.

Harlez, Y. & Malagueño, R. (2012). Do the top-level managers adapt the use of management control systems to the strategic priorities? The interaction effect of professionalism in a hospital setting. *Proceedings of the Annual Congress of the European Accounting Association,* Ljubljana,Slovenia, 35.

Henderson, B. D. (1989). The origin of strategy*. Harvard Business Review*, *67*(6), 139-143.

Herath, S. K. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development*, *26*(9), 895-915.

Iudícibus, S., Martins, E. & Gelbcke, E. R. (2009) *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

Johnson, G., Scholes, K. & Wittington, R. (2011). *Fundamentos de estratégia*, Porto Alegre: Bookman.

Jones, C. S. (1985). An empirical study of the role of management accounting systems following takeover or merger. *Accounting, Organization and Society*, *10*(2), 177-200.

Jordão, R. V. D. (2009). *Mudanças no sistema de controle gerencial na Extrativa Metalquímica S.A*.: *uma experiência brasileira de aquisição*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil.

Jordão, R. V. D., Melo, E. A. & Sousa Neto, J. A. (2014). Estratégia e desenho do sistema de controle gerencial. *Anais do* Seminários em Administração *Semead*, São Paulo, SP, Brasil,17.

Jordão, R. V. D., Sousa, A. A. & Avelar, E. A, (2014). Organizational culture and post-acquisition changes in management control systems: An analysis of a successful Brazilian case. *Journal of Business Research,* (67), 542-549.

Jordão, R. V. D. & Sousa, A. A. (2013). Aquisição de Empresas como fator de mudança no sistema de controle gerencial: uma análise estratégica sob a perspectiva da Teoria Contingencial. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, *9*(3), 75-103.

Khanna, T. & Rivkin, J. W. (2001). Estimating the performance effects of business groups in emerging markets. *Strategic Management Journal, 22*(1), p. 45-75.

Khanna, T. & Yafeh, Y. (2007). Business groups in emerging markets: paragons or parasites? *Journal of Economic Literature, 45*(2), 331-372.

Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (2004). *Kaplan e Norton na prática* (1a ed.), Rio de Janeiro: Elsevier.

Kleine, C., & Weißenberger, B. E. (2013). How top managers control the organization – The effects of leadership styles on management control systems choice and organizational commitment. *Annual Congress of the European Accounting Association*, Paris,França, 36.

Kluyver, C. A. & Pearce II, J. A. (2007). *Estratégia: uma visão executiva* (2a ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.

Koontz, H. & O'Donnell, C. (1981). *Fundamentos da administração.* São Paulo: Pioneira.

Kober, R., Ng, J. & Paul, B. J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research, 18*, 425-452.

Kotler, P. & Keller, K. L. (2012). *Administração de marketing.* São Paulo: Pearson Education do Brasil.

Kotter, J. P. (1997). *Liderando mudança*. Rio de Janeiro: Elsevier.

Lakatos, E. M. & Marconi, M. A. (2007). *Fundamentos de metodologia científica (*6a ed.). São Paulo: Atlas.

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society, 22*(2), 207-232.

Laudon, K. C. & Laudon, J. P. (2014). *Sistemas de informação gerenciais*. São Paulo: Pearson Education do Brasil.

Lima, S. M. V. & Bressan, C. L. (2003). Mudança organizacional: uma introdução. In S. M. V. Lima (Org.). *Mudança organizacional: teoria e gestão*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.

Lodi, J. B.(2004). *Sucessão e conflito na empresa familiar*. São Paulo: Pioneira.
Louderback III, J., Holmen, J. & Geraldine, F. D. (2000). *Managerial Accounting*. Ohio: South-Western College Publishing.

Luz, É. E. (2014). *Controladoria corporativa* (2a ed.). Curitiba: Ibpex.
Macedo, M. A. S., Silva, F. F. & Santos, R. M.(2006). Análise do mercado de seguros no Brasil: uma visão do desempenho organizacional das seguradoras no ano de 2003*. Revista Contabilidade & Finanças*, Edição Especial.

Marginson, D. E. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: Evidence from a U.K. organization. *Strategic Management Journal,* (23), 1019-1031.

Malmi, T. & Brown, D. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research, 19*(4), 287-300.

Martelanc, R., Passin, R. &Cavalcante, F. (2005). *Avaliação de empresas*: um guia para fusões & aquisições e gestão de valor. São Paulo: Prentice Hall.

Martinewisk, A. L. & Gomes, J. S. (2003). Control of global enterprises management control in internationalized brazilian companies: A nine case comparative. *Adm. Made, 1*(2), 33-59.

Martins, E. (2004). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.

Masiero, G. (2009). *Administração de empresas*: *teorias e funções com exercícios e casos* (2a ed.). São Paulo: Saraiva.

Maximiano, A. C. A. (2000). *Introdução à administração* (5a ed.). São Paulo: Atlas.

Merchant, K. & Van Der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (2nd ed.). Prentice Hall, Pearson Education Limited.

Merchant, K.A. & Otley, D.T. (2007). A review of the literature on control and accountability. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Eds.). *Handbook of Management Accounting Research*, *2*. Elsevier, Amsterdam, The Netherlands, pp. 785–802.

Minayo, M. C. S.(1994). *Pesquisa social: teoria, método e criatividade* (6a ed.). Petrópolis: Vozes.

Mintzberg, H. (2004). *Ascensão e queda do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman.

Mintzberg, H. (2006). *Criando organizações eficaze***s**: *estruturas em cinco configurações* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

Mintzberg, H. (2010) *Managing*: *desvendando o dia a dia da gestão*. Porto Alegre: Bookman.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (2010). *Safari de estratégia* (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Mintzberg, H. & Lampel, J. (1999). Reflecting on the strategy process. *Sloan Management Review, 40*, (3), 21-30.

Mintzberg, H., Quinn, J. B. & Ghoshal, S. (2006). *O processo da estratégia*: *conceitos, contextos e casos selecionados* (4a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Mintzberg, H. & Westley, F. (1992). Cycles of organizational change. *Strategic Management Journal, 13*, 39-59.

Miranda, P. & Silva, J. D. G. (2002). Medição de desempenho. In P. Schmidt. *Controladoria* – Agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman.

Montgomery, C. A. (2012). *O estrategista.* Rio de Janeiro: Sextante.

Montgomery, C. & Porter, M. E. (1998). *Estratégia: a busca da vantagem competitiva.* Rio de Janeiro: Campus.

Morgan, G. (1996). *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas.

Nascimento, A. M. & Reginato, L. (2010). *Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório*. São Paulo: Atlas.

Novas, J. C., Sousa, A. & Alves, M. C. (2012). On the Relations Between Management Accounting Systems and Intellectual Capital. Evidence for PortugueseCompanies. *CEFAGE-UE WorkingPaper 2012/13 .*Centro de Estudos e Formação Avançada em Gestão e Economia. Universidade de Évora, Portugal.

O´Brien, J. A. (2002). *Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet.* São Paulo: Saraiva.

Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review*, *35*, 309-326.

Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research,* v. *10*, n. 4, p. 363-382. doi: 10.1006/mare.1999.

Otley, D. & Berry, A. J. (1994). Case study research in accounting and control. *Management Accounting Research*, *5*, 45-65.

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). 138f. 2008. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

Oyadomari, J. C. T.; Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L. & Dultra-de-Lima, R. G. (2013) Fatores indutores de inovação e manutenção de práticas de controle gerencial: um estudo exploratório. *Revista Universo Contábil***,** *9*(2), 125-1 41.

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*, *6*(4), 21-34.

Padoveze, C. L. (2012) C*ontroladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação* (3a ed.). São Paulo: Cengage Learning.

Padoveze, C. L. (2000) *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas.

Peng, M. & Delios, A. (2006). What determines the scope of the firm over time and around the world? An Asia Pacific perspective. *Asia Pacific Journal of Management*, *23*(4), 385-405.

Pereira, F. C. M. (2013). Modelo Integrativo - Comportamento Informacional para Decisões Estratégicas: Estudos de Caso em Mpes Mineiras. *Anais do Encontro Nacional de Pesquisa em Ciência da Informação (ENANCIB 2013),*14.

Porter, M. (2012). An interview with Michael Porter. In J. Magretta. *Understanding Michael Porter*. Boston: Harvard Business School Publishing.

Porter, M. E. (1979). How competitives forces shape strategy**.** *Harvard Business Review*.

Prahalad, C. K.& Hamel, G. (1990). The core competence of the corporation**.** *Harvard Business Review*.

Raupp, F. M. & Beuren, I. M. (2008). Caracterização da pesquisa em contabilidade. *In*: Beuren, I. M. (org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*: *teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas.

Reginato, L. & Guerreiro, R. (2011). Um estudo sobre a associação entre modelo de gestão e controles Gerenciais em indústrias brasileiras. *Revista Universo Contábil, 7*(2), 6-27.

Revellino, S. & Mouritsen, J. (2009). The multiplicity of controls and the making of innovation. *European Accounting Review*, *18*(2), 341-69.

Rezende, D. A. & Abreu, A. F. (2000) *Tecnologia da informação* – aplicada a sistemas de informação empresariais. São Paulo: Atlas.

Robbins, S. P. (2005). *Comportamentoorganizacional* (11a ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.

Rumelt, R. P. (2011). *Good strategy, bad strategy: the diference and why it matters*. Crown Business. New York.

Santos, E. S. (1998). Objetividade x relevância: o que o modelo contábil deseja espelhar. *Caderno de Estudos Fipecafi, 10*(18), 1 -16.

Segura, L. C. & Formigoni, H. (2014). Influence of control and family management in the indebtedness of brazilian open business: a quantitative study. *Brazilian Business Review –BBR*, *11*(6), 50-74.

Silva, E. L. & Menezes, E. M.(2001) *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação* (3a ed.). Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da Universidade Federal de Santa Catarina.

Simons, R. (1995). *Levers of Control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal* . Boston: Harvard Business Press.

Siti-Nabiha, A. K.; Scapens, R.W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *18*(1), 44-73.

Tavares, M. C. (1991). *Planejamento estratégico*: *a opção entre o sucesso e o fracasso empresarial*. São Paulo: Harbra.

Tessier, S. & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons‘ Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, *23*(3), 171–185.

Thompson, A. A. & Strickland, A. J. (1995). *Crafting and implementing strategy: what every manager should know*. Chicago: Irwin.

Tolbert, P. S. & Zucker, L. G. (1998). A institucionalização da Teoria Institucional. In S. R. Clegg, C. Hardy & W. R. Nord. *Handbook de estudos organizacionais.1.* São Paulo: Atlas.

Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso*: *planejamento e métodos* (4a ed.). Porto Alegre: Bookman.

Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, *32*(7/8), 757-788.

DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Declaro ter procedido à revisão da dissertação de mestrado "CONTRIBUIÇÕES DO DESENHO E USO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL PARA IMPLEMENTAÇÃO ESTRATÉGICA E TOMADA DE DECISÃO: um estudo de caso em um conglomerado de empresas", de autoria de Érica Luíza de Faria Magalhães, sob a orientação do Professor Doutor Ricardo Vinicius Dias Jordão, apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Administração das Faculdades Pedro Leopoldo.

Dados da revisão:

- Correção gramatical
- Adequação do vocabulário
- Inteligibilidade do texto

Belo Horizonte, 15 de junho de 2015.

Afonso Celso Gomes
Revisor

Registro LP9602853/DEMEC/MG
Universidade Federal de Minas Gerais

DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE DISSERTAÇÃO

NORMALIZAÇÃO DE ACORDO COM AS NORMAS DA AMERICAN PSYCHOLOGICAL ASSOCIATION (APA)/ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO (ANPAD), FORNECIDA PELA FUNDAÇÃO PEDRO LEOPOLDO

Declaro ter procedido à normalização da Dissertação de Mestrado Profissional, área de concentração: Gestão de Inovação e Competitividade de autoria de Érica Luiza de Faria Magalhães, sob a orientação da Prof. Dr. Ricardo Vinícius Dias Jordão, apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração da Fundação Pedro Leopoldo, intitulada "**CONTRIBUIÇÕES DO DESENHO E USO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL PARA IMPLEMENTAÇÃO ESTRATÉGICA E TOMADA DE DECISÃO: um estudo de caso em um conglomerado de empresas**".

Dados da revisão:

. Normalização: _X__Sim ___Não

. Revisão de literatura: __X_Sim ___Não

. Ficha catalográfica: _X___Sim ___Não

. Abstract: _____Sim __X__Não

. Transcrição das alterações de português: _X__Sim ___Não

. Impressão e encadernação: _X__Sim ____Não

Data de recebimento da dissertação: 05/06/2015

Data de entrega da dissertação: 06/06/2015

Profª Vanuza Bastos Rodrigues

Bibliotecária – CRB6: 1.172

Mestre em Administração pela Faculdade Novos Horizontes

Doutoranda em Hospitalidade pela Universidade Anhembi Morumbi - SP

Celular: (31) 9993-2129

E-mail: vanuzabastos@bol.com.br

Belo Horizonte, 17 de junho 2015