



## *Relação Entre Formação Estratégica e Sistemas de Controle Gerencial*

### *Relationship Between Strategy Shaping and Management Control Systems*

Marcia Athayde Moreira<sup>1</sup>, Danilo Lacerda Borges<sup>2</sup>, Ana Margarida Santiago<sup>3</sup>

#### RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar as relações existentes entre a formação estratégica das empresas e seus sistemas de controle gerencial, tendo como parâmetro de análise o sistema de alavancas de controle preconizado por Simons (1995). Foram realizados dois estudos de caso em duas empresas do setor de construção civil da região metropolitana de Belo Horizonte/MG. Nessa perspectiva, identificou-se que as empresas pesquisadas utilizam estratégia genérica de enfoque para vender seus empreendimentos, sendo que uma empresa possui planejamento de longo prazo e a outra se guia por perspectivas de curto prazo. As empresas analisadas possuem diversas ferramentas formais de controle, contudo notou-se que parte dessas ferramentas existem com o objetivo de atender as normas e auditorias estabelecidas por órgãos certificadores, não sendo utilizadas para a tomada de decisão. Nesse sentido, concluiu-se que a relação existente entre os controles gerenciais e a formação da estratégia dessas empresas se dá de forma passiva, servindo os sistemas de controle gerencial como garantidores da realização das estratégias e metas organizacionais, mas não sendo os mesmos usados efetivamente como forma de identificação de oportunidades e fonte da formação de novas estratégias.

**Palavras-Chave:** Formação Estratégica; Estratégia Empresarial; Sistemas de controle gerencial; Alavancas de controle; Construção civil.

#### ABSTRACT

*This research analyzed the interactions between strategy shaping and management control systems, having as parameter of analysis the system of levers of control recommended by Simons (1995). A multiple case study was carried out of two companies in the construction sector in Brazil. It was found that these companies use generic niche strategies to sell the properties they have built. One of these companies uses long-term planning while the other is guided by short-term perspectives and perceptions. Both companies employ various formal control tools. It was noted, however, that some of these tools exist for the purpose of meeting the requirements of standards and audits established by certifying bodies and are not being used as tools for decision making. It was thus concluded that the relationship between managerial controls and the shaping of strategy in these organizations occurs in a passive way, with the management control systems serving as guarantors of the accomplishment of*

<sup>1</sup> Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, USP, Brasil. Professora, pesquisadora e Coordenadora Adjunta do Programa de Pós Graduação (Mestrado e Doutorado PPAD) pela Universidade da Amazônia - UNAMA, Pará (Brasil). E-mail: [athayde.marcia@gmail.com](mailto:athayde.marcia@gmail.com)

<sup>2</sup> Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, Minas Gerais (Brasil). E-mail: [daniilo0801@gmail.com](mailto:daniilo0801@gmail.com)

<sup>3</sup> Mestrado em andamento em Administração pela Universidade da Amazônia - UNAMA, Pará (Brasil). Encarregada do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE/PA, Pará (Brasil). E-mail: [anamargos@yahoo.com.br](mailto:anamargos@yahoo.com.br)

*organizational strategies and goals, but not being used effectively to identify opportunities or as a source for shaping new strategies.*

**Key-Words:** *Strategy shaping; Business strategy; Management control systems; Control levers; Construction.*

## 1 INTRODUÇÃO

Pode-se definir o controle gerencial como um dos diversos tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem em uma empresa, estando incluídos nessa atividade os processos de formação e implementação de estratégias (Anthony & Govindarajan, 2006). De maneira simplificada, pode-se definir a estratégia como o conjunto de objetivos e planos que expressam a razão da existência de uma empresa (sua missão) e a guiam em meio às diversas mudanças ambientais, fazendo com que ela crie valor para seu público e se diferencie de seus concorrentes (Mintzberg, 1978; Alves, 2010).

Assim, percebe-se a importância da integração entre os sistemas de controle gerencial e a estratégia nas empresas. Nesse contexto, explora-se o conceito de sistema de controle. Um sistema de controle gerencial completo e abrangente permite a adaptação das empresas às rápidas mudanças que o ambiente competitivo exige, favorecendo a identificação e a adaptação às necessidades estratégicas (Damke, Silva, & Walter, 2011; Bruining, Bonnet, & Wright, 2004).

Buscando retratar essa realidade, Simons (1995) apresentou uma estrutura do sistema de controle gerencial segregada em quatro alavancas: crenças, fronteiras, controle diagnóstico e controle interativo. Sendo o sistema de crenças relacionado aos valores da empresa, o sistema de fronteiras relacionado aos limites estabelecidos, o sistema de controle diagnóstico ligado ao monitoramento e controle, e o sistema de controle interativo relacionado com a avaliação das incertezas estratégicas (Simons, 1995).

Todos esses elementos relacionados levam à reflexão sobre como as empresas percebem e articulam essas relações em favor do atingimento de seus objetivos, e nesse sentido define-se a questão que norteará esta pesquisa: quais as relações entre a formulação estratégica nas empresas e a utilização de sistemas de controle gerencial?

Assim, este estudo tem por objetivo analisar as relações existentes entre a formação estratégica nas empresas e os sistemas de controle gerencial por elas utilizados, tendo como parâmetro de análise o sistema de alavancas de controle preconizado por Simons (1995), em uma seleção de empresas da construção civil, tomando como base um estudo de múltiplos casos com duas empresas do setor de construção civil da região metropolitana de Belo Horizonte, Minas Gerais (MG).

Ressalta-se que essa pesquisa está inserida em uma série de estudos que tem como base os estudos de Simons (1987, 1994, 1995, 2000) e que, dentre um leque significativo de autores, foi escolhido Porter (1986) como base para a formação estratégica, a partir da análise do perfil das empresas que aderiram a pesquisa empírica.

A importância desta pesquisa se deve ao fato dela permitir a visualização da integração entre a estrutura das estratégias e dos sistemas de controle que podem ser utilizados por uma empresa, bem como a visualização de como estes são implantados e acompanhados, além de permitir também a percepção de como os sistemas de controle gerencial e as estratégias de uma empresa podem ser interligados e qual a importância dessa ligação para o planejamento e execução das metas da empresa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Estratégia empresarial

De acordo com Mintzberg (1978), diversas são as definições dadas à estratégia: na teoria dos jogos a estratégia representa o conjunto de regras que governam o movimento dos jogadores; na teoria militar, estratégia é a utilização durante a guerra ou a paz, de todas as forças da nação, em grande escala, e de um planejamento e desenvolvimento de longo-prazo para garantir a segurança e a vitória. E na teoria gerencial, estratégia é definida como a determinação dos objetivos e metas básicos no longo prazo de uma empresa, a adoção de ações e a alocação dos recursos necessários para realizar estas metas (Mintzberg, 1978).

Certo é que a estratégia é um conceito complexo que se baseia na estabilidade, mas se foca na constante mudança. E por toda sua peculiaridade, a estratégia pode guiar uma empresa ou cegá-la, levando-a a obsolescência, pois, apesar de guiarem as empresas, elas dificilmente encorajam a visão periférica. Logo, as estratégias podem ser vitais, tanto por sua presença quanto por sua ausência (Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 2000).

Assim, as estratégias de uma empresa devem ser geradas junto com um conjunto de ações, com objetivos e com metas que garantam que a empresa consiga realizar seu planejamento, sendo importante que a empresa faça um constante controle e avaliação dessas ações a fim de identificar se seus objetivos estão sendo alcançados.

#### 2.1.1 Formação estratégica

Estudos sobre o processo estratégico focam em uma longa sequência de decisões que culminam na estratégia. Nesse sentido, o processo estratégico das empresas pode alcançar longos períodos de tempo, passar por múltiplos níveis da empresa e perpassar pelas regras e rotinas da empresa que guiam e limitam as decisões e ações dos membros da empresa (Chakravarthy & White, 2002).

Assim, as estratégias de uma empresa estão relacionadas com o contexto empresarial, sendo que seu impacto no desempenho não pode ser visto separado deste contexto. As estratégias acabam por seguir os padrões que surgem das decisões e ações dos membros da empresa, influenciadas pela sua cultura, considerando-se o contexto estrutural e estratégico e incluindo os sistemas gerenciais e informais (Chakravarthy & White, 2002).

Destarte destaca-se que a formação de estratégias em uma empresa passa por um amplo processo de planejamento, execução e controle, sendo esses fatores essenciais para que uma estratégia projetada possa se tornar uma estratégia realizada, e bem como para que uma estratégia emergente possa ser percebida e utilizada pela empresa. Nesse sentido, Porter (1986) afirma que diversas são as estratégias que podem ser utilizadas pela empresa, e que, em geral, cada empresa possui uma estratégia única, relacionada com sua estrutura e perspectivas. Contudo, de maneira mais ampla pode-se dizer que existem três estratégias genéricas internamente consistentes que são utilizadas pelas empresas, as quais são: liderança em custo total, diferenciação e enfoque (Porter, 1986).

#### 2.1.2 Taxionomia de Porter (1986)

Em sua definição clássica, mas atual, Porter (1986) elenca as três estratégias utilizadas pelas empresas: liderança em custo total, diferenciação e enfoque. Em algumas situações essas estratégias podem ser utilizadas de forma combinada, contudo, as mesmas costumam ser encontradas isoladamente em cada empresa (Porter, 1986).

A liderança em custos está relacionada com a busca da liderança do custo pela empresa a partir de um conjunto de políticas voltadas para esse objetivo. Porter (1986, p. 50) afirma que esta estratégia, exige a “construção agressiva de instalações em escala eficiente, uma perseguição vigorosa de reduções de custo pela experiência, um controle rígido do custo e das despesas gerais, que não seja permitida a formação de contas marginais dos clientes, e a minimização do custo em áreas de P & D, assistência, força de vendas, publicidade etc.”.

Nessa perspectiva, a empresa precisa estar atenta aos seus controles de custos, tendo como premissa básica de funcionamento a manutenção de um custo baixo em relação aos concorrentes, sem, porém, esquecer-se de outras áreas como qualidade e assistência (Porter, 1986).

Na estratégia de diferenciação a empresa busca distinguir o seu produto ou serviço, gerando algo que seja considerado único no âmbito da indústria. Nessa estratégia a operação está centrada no cliente, sendo oferecido um complemento ou uma individualização do serviço, podendo a empresa, a partir do extra cobrar um preço de venda mais caro, desde que o cliente esteja disposto a pagar (Cardoso, 1996).

O terceiro tipo de estratégia proposto por Porter (1986) é o enfoque, sendo que neste tipo de estratégia a empresa busca focar em um determinado grupo comprador, em um segmento específico de produtos ou em um mercado geográfico, e por suas características pode assumir diversas formas. Enquanto as estratégias de custo e diferenciação buscam atingir toda a indústria, o enfoque visa atender da melhor forma um alvo determinado, e todas as políticas operacionais da empresa devem levar isso em conta. A empresa acredita que consegue atender ao seu alvo de forma mais eficiente e eficaz do que seus concorrentes, os quais competem de forma mais ampla (Porter, 1986).

Concluindo o raciocínio, Chakravarthy e White (2002) ressaltam que na relação entre o contexto organizacional e a estratégia das empresas nota-se que um aspecto importante é o sistema de controle gerencial, sendo o mesmo de grande relevância para as estratégias organizacionais. Sobre a relevância dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), é importante entender qual a relação existente entre os mesmos e a estratégia.

### 2.1.3 Relação entre estratégia e sistemas de controle gerencial

Na visão tradicional, os SCG estão relacionados com a estratégia de maneira passiva, ou seja, os SCG são vistos como uma saída da estratégia organizacional (Koper, Ng, & Paul, 2007). Contudo, Hopwood (1987) afirmou ser possível que os SCG ajudem na formação do desenvolvimento organizacional através do tempo e pela interação com a empresa e seu ambiente. As informações geradas pelo SCG podem facilitar uma mudança estratégica de uma forma proativa. Koper, Ng e Paul (2007) identificaram em um estudo de caso que os mecanismos dos sistemas de controle gerencial podem facilitar mudanças estratégicas quando utilizados de forma interativa, assim como foi afirmado por Simons (1994). Os autores também identificaram que estes mecanismos dos SCGs se alteram para combinar com as mudanças estratégicas, demonstrando a existência de relação entre eles. Logo, uma preocupação na elaboração de um projeto de um SCG deve ser se o “comportamento induzido pelo sistema é consistente com a estratégia” (Anthony & Govindarajan, 2006, p.692).

Nesta linha, Simons (1994) afirma que o controle tem sido uma parte importante no processo estratégico, pois, sem sistemas adequados que integrem os dados e permitam a visualização do que está sendo feito, complica-se a correta execução da estratégia. É importante a utilização dos controles gerenciais e a integração dos mesmos em sistemas a fim de se garantir que a estratégia planejada seja efetivamente realizada, e garantir que as mudanças ambientais possam ser percebidas em tempo. Anthony e Govindarajan (2006) afirmam que o controle gerencial (CG) tem seu início na estratégia pretendida. Nesse momento define-se qual a direção

que a empresa pretende tomar em seu futuro, sendo importante a definição dos objetivos da empresa e das estratégias necessárias para se atingir esses objetivos.

Nesse contexto ressalta-se que o controle deve ir além do nível gerencial e financeiro da empresa, buscando alcançar o nível estratégico. Damke, Silva e Walter (2011) afirmam que o controle em nível estratégico auxilia a empresa a alcançar resultados efetivos em sua estratégia. Contudo, este nível de controle possui algumas dificuldades, tendo em vista que as estratégias podem ser consideradas como intenções de ação, não sendo sempre fácil a transformação dessas intenções em ações e ainda em indicadores de execução dessas ações (Damke et al., 2011).

A contabilidade gerencial passa a englobar em seus estudos, controles relacionados com o mercado, clientes, concorrentes, informações sobre o processo produtivo e todas as demais informações captáveis necessárias à tomada de decisão (Chenhall, 2003). Sendo que as medidas não financeiras representam um desafio especial à empresa, pois sua curta ou inexistente tradição faz com que a confiança nessas medidas seja reduzida (Tuomela, 2005).

Ao se pensar na importância dos sistemas de controle gerencial, deve-se entender que eles atendem diversas ordens de grandeza empresarial diferentes. Em uma empresa pequena este auxílio pode ser feito de maneira informal. Na medida em que as empresas crescem elas vão se tornando mais descentralizadas e geograficamente dispersas, e nessa situação, para garantir o contínuo alinhamento das ações aos objetivos da empresa é importante a manutenção dos princípios orientadores de comunicação e controle, ou seja, da manutenção de um bom sistema de controle gerencial (Simons, 1995).

## 2.2 Sistemas de controle gerencial – SCG

“A teoria da contingência da contabilidade gerencial sugere que não existe um sistema universal de controle de gestão, mas que a escolha de técnicas de controle apropriadas dependerá das circunstâncias que envolvem uma empresa específica” (Otley, 1999, p.367). Nesse sentido, pode-se afirmar que diferentes tipos de planos e estratégias de uma empresa tendem a causar uma formatação diferente dos sistemas de controle (Otley, 1999).

Apesar de sua importância e ampla utilização, não existe uma definição universal para o termo sistemas de controle gerencial, visto que não há consenso quanto a natureza e o foco destes sistemas. A maior dinamicidade, a maior competitividade e os novos desafios propostos para as empresas tornam ainda mais complexa a definição dos SCG, visto que na medida em que novos desafios surgem, novos procedimentos e rotinas são necessários aos sistemas das empresas (Alves, 2010).

Simons (1987; 1994) define os sistemas de controle gerencial como as rotinas e procedimentos formais usados pelos gerentes para manter ou alterar os padrões das atividades organizacionais. Já Ferreira e Otley (2005, p.5) definem o sistema de controle gerencial como o conjunto de “[...] mecanismos e processos formais e informais que são utilizados pelas empresas para medir, controlar e gerir o seu desempenho, visando a implementação de estratégias e, em última análise, para atingir seus objetivos globais”. Sistemas de controle gerencial geram informações úteis para os gerentes executarem seus trabalhos e, também, para auxiliar as empresas a desenvolver e manter padrões viáveis de comportamento (Otley, 1999).

Como mencionado, esses sistemas de controle podem ser formais ou informais. Gomes (1997) afirma que os controles formais são aqueles que possuem um desenho explícito e conscientemente formalizado, e estão determinados pelos elementos que compõem a administração. Já os controles informais são aqueles que não possuem esta estrutura, existindo devido a cultura organizacional ou ao contexto social em que a empresa se encontra (Gomes, 1997).

Essas informações surgem, pois, o desenvolvimento de um SCG faz com que as ferramentas de análises gerenciais ampliem seu alcance, passando a utilizar sistemas de controle de desempenho e a possuir um foco mais voltado à tomada de decisão pelos administradores.

Visando uma melhor tomada de decisão, o sistema de controle gerencial utilizado pelas empresas se liga a sua estrutura, e neste sentido, as empresas que possuem estratégias diferentes, utilizam os seus controles de maneiras diferentes, adequando-os a sua realidade (Simons, 1987).

Nessa visão, Tuomela (2005) afirma que se torna mais relevante a investigação de como os sistemas de controle gerencial são usados, ao invés da investigação de se estes sistemas são utilizados ou não. Considerando-se que, em geral, estratégias diferentes possuem sistemas de controle diferentes, o entendimento do relacionamento entre a estratégia organizacional e os sistemas de controle utilizados pode ser um bom facilitador do entendimento dos métodos de controle gerencial (Simons, 1987).

Nesse sentido destaca-se a pesquisa de Bruining, Bonnet, & Wright (2004), os quais analisaram em quatro estudos de caso, por que e como os sistemas de controle gerencial são usados em aquisições para implementar a mudança de estratégia. Observaram uma relação coerente entre a mudança na estratégia e o uso intensivo da filosofia de gestão baseada nas alavancas de controle de Simons (1995), sendo que o uso de mecanismos de controle que eram negligenciados ou ignorados foram implementados e ajustados à nova estratégia do negócio com êxito após a aquisição.

Visando associar esses aspectos à realidade das empresas, diversos autores vêm buscando a integração dos controles gerenciais, de forma a gerar um sistema de controles que seja adequado à realidade das empresas e as auxilie a realizar suas estratégias. Entre as principais teorias que tratam desse assunto destaca-se o modelo de Simons (1995), o qual concebe o sistema de controle gerencial como um conjunto de quatro alavancas.

### 2.2.1 Alavancas de controle

Para Simons (1995) os sistemas de controle gerencial formais podem ser considerados como os procedimentos e rotinas que são baseados na informação, sendo utilizados para se testar e verificar a necessidade ou não de alteração dos padrões das atividades operacionais. Contudo, os controles informais também possuem importância em algumas empresas, preenchendo parte dos papéis dos controles formais, e desta forma, mesmo não podendo ser facilmente categorizados, os sistemas informais devem ser considerados (Ferreira & Otley, 2005).

Simons (1994) destacou em sua pesquisa que os SCG em geral são utilizados para superar a inércia organizacional, identificar e comunicar a essência dos cronogramas, estruturar os cronogramas e metas de implantação dos objetivos, garantir a atenção por meio de incentivos e se concentrar nas incertezas estratégicas da empresa, apoiando o aprendizado organizacional com uma visão voltada para o futuro.

Dessa forma, para um eficaz controle gerencial a empresa deve trabalhar sobre quatro variáveis básicas, sendo estas: os valores centrais, os riscos a serem evitados, as incertezas estratégicas e os aspectos críticos de desempenho. A operacionalização dessas variáveis é feita a partir de um sistema chamado alavancas de controle (Simons, 1994). Esta premissa foi confirmada por Ferreira e Otley (2005) que em um estudo multicaso perceberam que todas as empresas (no total de quatro) pesquisadas utilizavam as quatro alavancas de controle, havendo indícios de necessidade de tais controles para que essas empresas fossem bem sucedidas. A importância da visão de Simons (1994) se dá pelo fato de sua teoria ir além dos aspectos técnicos do controle gerencial, abordando, também, como estes sistemas são utilizados (Alves, 2010).

Nesse sentido, destaca-se a pesquisa de Widener (2007), a qual, por meio de *survey* respondido por 122 diretores financeiros, observou como as várias facetas da estratégia empresarial impulsionam o uso de sistemas de controle, tendo o sistema de alavancas de Simons como parâmetro de análise. Encontrou evidências de que as incertezas estratégicas e os riscos estratégicos são os principais direcionadores dos sistemas de controle gerenciais, e que são múltiplas as relações interdependentes e complementares entre os sistemas de controle, que o sistema interativo é interdependente ao sistema de fronteiras e ao uso diagnóstico de medidas de desempenho, e que os sistemas de crenças e diagnóstico reduzem a necessidade de atenção, facilitando a administração, enquanto o sistema interativo consome a atenção da administração.

Nota-se que as quatro alavancas de controle possuem funções que atendem a diferentes finalidades, contudo, tais finalidades se complementam. Esta estrutura estratégica de controle busca enfatizar a necessidade de equilíbrio entre a inovação e os diferentes interesses da empresa.

Quanto às suas funções, de acordo com Simons (1995) o sistema de crenças é usado para evidenciar os valores centrais relacionados à estratégia da empresa, eles capacitam as pessoas e as encorajam a buscar novas oportunidades, comprometendo-se com os propósitos da empresa. O sistema de fronteiras busca limitar e controlar os comportamentos indesejáveis, estabelecendo as regras que devem ser seguidas e quais os comportamentos devem ser evitados pelos funcionários. O controle de diagnóstico tem o objetivo de monitorar e controlar os fatores críticos de sucesso para a empresa, garantindo que as suas metas estão sendo alcançadas de maneira eficiente e eficaz. Quanto ao sistema de controle interativo, é utilizado para avaliar as incertezas estratégicas, buscando-se aprender sobre as oportunidades e ameaças conforme as condições competitivas se alteram, respondendo proativamente (Simons, 1995).

Assim, os sistemas de controle diagnóstico são ferramentas essenciais para transformar as estratégias pretendidas em estratégias realizadas, pois os sistemas de controle diagnóstico focam no cumprimento dos objetivos da empresa e de seus funcionários, estando os mesmos relacionados à estratégia como um plano. Esse sistema permite a comparação dos resultados alcançados com o que foi planejado, não sendo possível verificar se as estratégias projetadas foram alcançadas sem os sistemas de controle diagnóstico (Simons, 2000).

Já os sistemas de controle interativo estão relacionados à existência das estratégias emergentes, permitindo às empresas possuírem processos mais criativos e consistentes, possibilitando aos gerentes identificar as incertezas estratégicas e a resposta às mesmas a partir de táticas aplicadas no dia a dia (Simons, 2000).

Dessa forma, pode-se afirmar que os sistemas de crenças e os sistemas de controle interativo têm a função principal de incentivar o comportamento inovador, ou seja, agem como estimulantes, enquanto os sistemas de fronteira e de controle de diagnósticos são utilizados como garantias de que as pessoas irão se comportar de acordo com as regras pré-estabelecidas e com os planos da empresa, ou seja, agem em caráter restritivo (Simons, 1995; Damke et al., 2011).

Nota-se que essa forma de visualização dos sistemas de controle gerencial busca abarcar toda a estrutura de uma empresa, desde sua cultura e limites até o controle de seus procedimentos e estratégia. Nesse contexto ressalta-se um importante setor no desenvolvimento de um país, que é o setor de construção civil, que devido a todas as suas peculiaridades necessita de bons sistemas de controle gerencial e melhores formas de controle estratégico.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa é classificada como descritiva, na medida em que busca descrever as características de uma determinada população bem como busca o estabelecimento de

relações entre variáveis de interesse (Gil, 2008). Neste estudo são descritos o funcionamento e utilização dos sistemas de controle gerencial nas organizações de construção civil bem como se identificou qual a relação entre esses sistemas e a formação da estratégia das empresas.

Foram realizados dois estudos de caso em duas empresas do setor de construção civil da região metropolitana de Belo Horizonte, MG, entre 19 empresas originalmente selecionadas junto ao Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de Minas Gerais (SINDUSCON-MG), tendo como critério o nível de estruturação dos controles internos. Todas as 19 empresas foram contatadas por e-mail e telefone e as duas empresas pesquisadas foram as que aceitaram o convite.

Deve-se salientar que este estudo é, essencialmente, qualitativo quanto à sua abordagem. Devido às suas peculiaridades, a pesquisa qualitativa precisa ser validada para maior credibilidade; neste sentido é importante a ligação entre os elementos da plataforma teórica e os achados da investigação empírica. Além disso, é necessária a utilização de múltiplas formas de coleta de dados, permitindo a comparação dos resultados encontrados (Martins & Theóphilo, 2009). Assim, para a execução da pesquisa, são utilizados três métodos de coleta de dados, os quais são: entrevista, observação e análise de documentos, mediante estruturação de protocolo de pesquisa, conforme apresentado na figura 1.

**Figura 1** – Protocolo para execução do estudo de caso

1º Identificação das empresas participantes do estudo
Estudo das informações públicas e seleção das empresas
Contato com as empresas
2º Reconhecimento das empresas
Identificação do <i>modus operandi</i> da organização
Obtenção e análise do organograma
3º Realização de entrevistas semi-estruturadas (três níveis)
Gravar áudio das entrevistas
Transcrever as entrevistas
Enviar feedback aos entrevistados
Triangular entrevistas com documentos e observações
Efetuar questionamentos adicionais aos entrevistados, se necessário.
4º Análise dos dados obtidos
Analisar o conteúdo com base nos objetivos do trabalho
Analisar a interação entre as variáveis
Comparar achados empíricos com a teoria
Alcançar novos insights teóricos
5º Apresentação de feedback aos participantes
Entrega do trabalho final e apresentação dos resultados às empresas pesquisadas

Fonte: Elaborado com base em Alves (2010).

As entrevistas semiestruturadas foram realizadas com diretores e sócios das empresas, gerentes da área de qualidade, financeira e engenheiros das obras. As entrevistas foram agendadas por telefone após o aceite dado pelos gestores para a participação na pesquisa. Sobre a estrutura dessas entrevistas, as mesmas foram baseadas na teoria estudada, e em estruturas de questionários e roteiros de entrevistas apresentadas por outros autores, atualizado durante as entrevistas conforme percebida a necessidade, a fim de se incorporar peculiaridades referentes à empresa pesquisada. Ao fim, foi estruturado um roteiro de entrevista contendo sete etapas e 36 questões abertas, adaptado de Alves (2010), Bruining, Bonnet, & Wright (2004), Koper, Ng,

& Paul (2007) e Widener (2007), o qual pode ser visualizado na íntegra no trabalho original de Lacerda (2013).

A observação foi utilizada como forma de se verificar nas empresas a existência de murais de comunicação, a rotina de controles e as formas de análise de desempenho utilizadas, a interferência de cada setor na elaboração e demais controles gerenciais, a divulgação de informações relevantes dos objetivos da empresa, e demais informações necessárias para conhecimento do sistema de controle gerencial utilizado, focando-se nas quatro alavancas de Simons (1994), conforme sumarizado na figura 2.

Além disso, se observou como é feita a formação e implantação dos objetivos da empresa, como os diversos setores se envolvem com esses objetivos, como se dá a estruturação e execução de metas, qual a importância de cada setor para a concretização das mesmas, qual a visão que se tem da empresa perante a sociedade e seus concorrentes, qual o conhecimento sobre as estratégias da empresa e demais informações acerca das estratégias organizacionais existentes.

Por fim, foram analisados os documentos relacionados à estratégia e aos sistemas de controle gerencial das empresas pesquisadas, tais como códigos de ética e de conduta, relatórios internos a funcionários, memorandos de comunicação, relações de índices e modelos de controle gerencial, atas de reuniões, manuais de qualidade, manuais aos empregados.

**Figura 2 – Alavancas de controle e principais proxies identificadas**

<b>Alavanca de Controle</b>	<b>Proxies</b>
Alavanca de Crenças	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fatores chave de sucesso;</li> <li>• Modelos de gestão;</li> <li>• Visão e missão;</li> <li>• Lema inspirador;</li> <li>• Valores centrais;</li> <li>• Propósitos;</li> <li>• Direcionamentos que a empresa pretende seguir.</li> </ul>
Alavanca de Fronteiras	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Limitação da gestão de escolhas de oportunidades pelas equipes;</li> <li>• Plano de negócios como limitador;</li> <li>• Debate estratégico para definição de limites;</li> <li>• Vetores estratégicos para controle das oportunidades a ser exploradas ou não;</li> <li>• Oficinas estratégicas;</li> <li>• Códigos de conduta;</li> <li>• Códigos de ética;</li> <li>• Regras e sanções;</li> <li>• Sistemas de planejamento estratégico formalizados.</li> </ul>
Alavanca de Controle Diagnóstico	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Orçamento;</li> <li>• Plano de negócios;</li> <li>• Monitoramento de produção e vendas;</li> <li>• Tableau de board;</li> <li>• Balanced Scorecard;</li> <li>• Benchmarking;</li> <li>• EVA®</li> <li>• Controles internos;</li> <li>• Sistemas de monitoramento de objetivos individuais.</li> </ul>
Alavanca de Controle Interativo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Discussões;</li> <li>• Mesas redondas;</li> <li>• Troca e disseminação de experiências;</li> <li>• Grupos de acompanhamento de sinais de mercado;</li> <li>• Reuniões face a face com subordinados;</li> <li>• Planos com base em contínua evolução diante de dados de debate.</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley (2005); Damke *et al.* (2011); Koper *et al.* (2007).

Na segunda etapa, foram identificadas as estratégias utilizadas pelas empresas, baseando-se na teoria e nos dados levantados com as entrevistas, observação e análise documental, e analisadas tanto as estratégias formais quanto as informais, com base na taxionomia proposta por Porter (1986).

Assim, a análise qualitativa dos dados foi realizada por meio da análise de conteúdo dos documentos coletados nas empresas e das entrevistas transcritas, sendo que todos os materiais foram analisados à luz das proxies determinadas para cada alavanca de controle, conforme demonstrado na figura 2, seguindo o roteiro proposto para análise de conteúdo de Farias Filho & Arruda Filho (2013), com a pré análise e o estudo de todos os materiais e textos transcritos das entrevistas, o recorte dos fragmentos objeto de análise de acordo com as proxies identificadas e a interpretação do material filtrado, possibilitando o atingimento dos objetivos. A partir das identificações e interpretações realizadas, foi possível fazer uma análise da influência dos sistemas de controle gerencial identificados e classificados no planejamento e controle da estratégia de cada empresa, verificando-se se estes sistemas são fontes da estratégia, bem como se eles são utilizados para controlar a execução correta da mesma.

## 4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Descrição dos casos

Cabe, primeiramente, realizar o reconhecimento das empresas.

A empresa A é formada por um grupo de empresas da área de construção civil, com um faturamento médio de R\$ 600.000 (seiscentos mil reais) por mês e 74 funcionários. A empresa foi criada em 1985, com o objetivo de trabalhar na área de construção pesada. À medida que a empresa foi crescendo e entrando em novos nichos de mercado, novas empresas foram criadas para atender a essas necessidades, convertendo-se a organização, atualmente, em um grupo econômico da área de construção civil. O grupo possui três sócios e quatro empresas agregadas, sendo: uma empresa de empreendimentos imobiliários para a classe B, cujos apartamentos possuem valores de venda entre R\$ 250.000 (duzentos e cinquenta mil reais) e R\$ 500.000 (quinhentos mil reais); uma empresa de empreendimentos imobiliários para a classe A, cujos apartamentos possuem valores a partir de R\$ 500.000 (quinhentos mil reais); uma empresa para corretagem de negócios; e uma empresa voltada ao meio ambiente.

A entidade B é uma empresa que atua na área de construção civil e de arquitetura, e possui uma receita média mensal de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e 28 funcionários. Criada em 2004, contando, portanto, com mais de 10 anos de experiência no mercado, a empresa possui três sócios, e iniciou os seus trabalhos na execução de obras públicas e de projetos de arquitetura. A empresa está alterando sua área de atuação das obras públicas para a incorporação e construção de edifícios. Sua área de atuação está na região metropolitana de Belo Horizonte, MG.

Sobre seu público alvo, construções e projetos para as classes A e B. Nota-se que as duas empresas pesquisadas possuem perfis de funcionamento distintos e estruturas diferentes, trazendo contribuições diferentes para as percepções acerca dos controles gerenciais e estratégias.

## 4.2 Apresentação dos sistemas de controle gerencial

Essa primeira parte apresenta os controles gerenciais e identifica, junto aos dados coletados nas empresas, como esses controles se encaixam nas alavancas propostas por Simons (1994).

### 4.2.1 Sistema de crenças

Para Simons (1995) as alavancas de crenças estão relacionadas à evidenciação dos valores centrais da empresa que estão ligados à suas estratégias. Essa alavanca tem o objetivo de capacitar às pessoas e dar coragem às mesmas, fazendo com que elas se comprometam com a empresa.

A partir das análises de documentos realizadas, percebeu-se que tanto a empresa A, quanto a empresa B possuem crenças bem definidas, ambas as empresas possuem missão, visão e políticas de qualidade formalizadas em seus manuais de qualidade, sendo que os textos dessas estruturas possuem a característica de inspirar as pessoas da empresa. Além disso, a empresa B possui em seu manual um conjunto de valores, que mostram ainda mais a busca da empresa pela inspiração de seus funcionários, já a empresa A só apresenta os valores em seu sítio na internet.

Ao cruzar as informações disponibilizadas nos manuais de qualidade com a informação disponibilizada no sítio da empresa, nota-se, no caso da empresa B, que a missão e a visão apresentadas no sítio são diferentes das que são apresentadas nos manuais, evidenciando uma possível desatualização do sítio da empresa. No caso da empresa A, seus valores estão discriminados somente em seu sítio da internet, não sendo os mesmos mencionados no manual de qualidade da firma e nem repassados aos funcionários da empresa, evidenciando certa falta de identificação com esses valores.

Na análise da documentação identificada, em conjunto com as observações e entrevistas realizadas, percebe-se algumas diferenças entre as duas empresas. A empresa B possui uma estrutura de crenças formalizada e busca fazer com que elas façam parte do dia a dia da empresa. Nota-se que, nessa empresa, todos os funcionários ingressantes são treinados quanto às crenças da empresa, estruturas essas que são reforçadas constantemente através de outras ações e eventos. Todas as pessoas entrevistadas souberam e expressaram, de alguma forma, os caminhos da empresa, bem como um ou mais de seus valores. Tanto no escritório quanto nas obras, esses valores estavam expostos em murais, demonstrando uma preocupação prática da empresa em apresentar suas crenças e valores a todos na empresa.

Já no caso da empresa A, notou-se que apesar da existência de crenças formalizadas em documentos, essas não são fortemente repassadas às pessoas da empresa, não sendo neste caso fonte de inspiração. Em geral a percepção dos valores da empresa foi apresentada de forma diferente por cada um dos entrevistados. Além disso, ao se questionar sobre os valores da empresa, algumas das respostas foram: “não percebi quais são os valores da empresa até o momento” (Gerente Financeiro); "Pode ser que tenham valores definidos em algum papel, mas eu não consigo identificar isso" (Gerente de Projetos). Nota-se pelo citado que a noção de crenças para a empresa A, apesar de existir de maneira formalizada, não possui reconhecimento por parte dos funcionários da empresa.

A figura 3 apresenta as principais ferramentas de crenças identificadas junto às empresas pesquisadas.

**Figura 3 – Principais ferramentas de crença identificadas e seu uso**

	<b>EMPRESA A</b>	<b>EMPRESA B</b>
<b>Ferramentas identificadas</b>	Visão, missão e valores.	Missão, visão e valores.
<b>Aplicação das ferramentas de crenças</b>	Percepção de que os valores são função da qualidade; Incoerência entre as visões das pessoas sobre os valores da empresa; Não existe exposição da missão, visão e valores a todos.	Treinamentos constantes de seus funcionários; Coerência de todos sobre as crenças e valores da empresa; Exposição da missão, visão e valores em murais no escritório e na obra.

Fonte: Dados da pesquisa.

Da análise realizada depreende-se que a empresa B apresenta evidências mais sólidas da estruturação das crenças na empresa, as quais alicerçam suas ações e práticas de gestão. Assim, são melhor orientados para o alcance das suas estratégias, quando comparados com a empresa A.

#### 4.2.2 Sistema de fronteiras

Simons (1995) afirma que as alavancas de fronteira buscam limitar e controlar os comportamentos indesejáveis na empresa. Eles estabelecem as regras que devem ser seguidas e quais os comportamentos devem ser evitados pelos funcionários.

Percebeu-se que as duas empresas possuem procedimentos de fronteira formalizados, mais claros na empresa B. Quanto aos procedimentos comuns, ambas empresas possuem limites claros quanto ao controle financeiro das compras, devendo os mesmos serem aprovados pela diretoria (para qualquer valor no caso da empresa B e para valores acima de dois mil reais no caso da empresa A). Além disso, devido às normas ISO 9001, as duas empresas possuem procedimentos documentados, que padronizam a forma de execução dos principais trabalhos realizados pelas empresas. Além desses procedimentos comuns, a empresa B possui um código de ética e um manual do colaborador contendo direitos e obrigações dos funcionários.

A figura 4 demonstra as principais ferramentas de fronteira identificadas nas empresas pesquisadas.

**Figura 4 – Principais ferramentas de fronteira identificadas e seu uso**

	<b>EMPRESA A</b>	<b>EMPRESA B</b>
<b>Ferramentas identificadas</b>	Controle dos limites de compras; Procedimentos para controle de materiais e serviços.	Controle dos limites de compras; Procedimentos para controle de materiais e serviços; Código de ética; Manual do Colaborador.
<b>Aplicação das ferramentas de fronteiras</b>	Aprovação, pelos sócios, para compras acima de R\$ 2.000,00; Estabelecimento de regras de forma informal; Alinhamento das regras a partir de conversas com funcionários.	Aprovação de compras só pelos sócios da empresa; Estabelecimento de regras de condutas formalizadas; Alinhamento das regras da empresa por meio de conversas e advertências.

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao se observar o cumprimento dessas regras, é possível notar que a empresa B busca acompanhar de forma mais incisiva o cumprimento dessas regras, penalizando os empregados que descumprirem as mesmas com advertências, e no caso específico de faltas, com a perda da cesta básica. Quanto à empresa A não possui o costume de repassar as regras aos funcionários quando eles são admitidos e, além disso, não costuma se utilizar de advertências quando do

descumprimento de uma regra, estando a conduta da empresa A baseada principalmente na conversa com seus funcionários para que esses mudem seu comportamento. Assim, de maneira geral, apesar das duas empresas possuírem em algum grau as alavancas de fronteira formalizadas, percebeu-se que o controle dessas alavancas é feito de maneira mais efetiva pela empresa B.

### 4.2.3 Sistema de controle diagnóstico

A alavanca de controle diagnóstico visa monitorar e controlar os fatores que são críticos para o sucesso da empresa, buscando garantir que as metas sejam alcançadas de maneira eficiente e eficaz (Simons, 1995).

A empresa A possui controles financeiros e controles da qualidade. Um aspecto utilizado pela empresa A na área financeira é o acompanhamento do cronograma físico e financeiro das obras, verificando se o planejamento feito está sendo cumprido, e fazendo as correções necessárias quando existe algum desvio nos gastos. Para esta operação a empresa se utiliza de um *Enterprise Resource Planning* (ERP), o qual que integra o controle de orçamento e um controle para compras atrelado ao orçamento projetado pela empresa. Para melhor utilização do software, a empresa utiliza o mesmo em seu escritório central e em suas obras, mantendo os seus dados em nuvem, sendo possível dessa forma o conhecimento de todas as operações realizadas pela obra em tempo real.

Sobre a empresa B, esta é uma empresa com mais controles de qualidade do que financeiros. Conforme percepção de seus diretores a empresa vem passando por melhorias em seus sistemas de controle, sendo boa parte da estrutura de controle das obras da empresa executadas a partir de um software de gestão. Os sistemas de controle que a empresa B utiliza, são: os orçamentos, manuais da qualidade, controle de procedimentos, controle de materiais e serviços na obra, controles de execução de serviços, e outros semelhantes. Quanto aos orçamentos, a empresa trabalha hoje com um orçamento de venda da obra e um orçamento de custos. A figura 5 apresenta as principais ferramentas de controle diagnóstico identificadas na pesquisa.

**Figura 5** – Principais ferramentas de controle diagnóstico identificadas e seu uso

	<b>EMPRESA A</b>	<b>EMPRESA B</b>
<b>Ferramentas identificadas</b>	Controle de materiais e serviços; Verificação de serviços executados; Planos de ação; Cronograma físico-financeiro das obras.	Ficha para avaliação de funcionários; Lista de verificação de serviços; Cronograma físico-financeiro das obras.
<b>Aplicação das ferramentas de controle diagnóstico</b>	Controle constante da viabilidade e do financeiro dos projetos; Aplicação das listas de verificação de serviços constantemente; Avaliação do desempenho de funcionários feita informalmente; Conhecimento do resultado por obras.	Pouco acompanhamento financeiro das obras; Avaliação constante dos funcionários; Controle constante da qualidade dos serviços das obras.

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a empresa A apresenta maiores controles diagnósticos quando comparada à empresa B. Certamente, parte desse maior controle operacional pode ser atribuído à superioridade do software de gestão; no entanto, novamente, se observa controles realizados informalmente, como já observado em outros pontos de análise.

#### 4.2.4 Sistema de controle interativo

Sistemas de controle interativo são os sistemas utilizados regularmente pelos gerentes a fim de que os mesmos possam se envolver pessoalmente nas decisões de seus subordinados. Estes sistemas são utilizados para se avaliar as incertezas estratégicas da empresa visando ao aprendizado das oportunidades e ameaças à empresa e uma resposta proativa a essas percepções (Simons, 1995).

Quando avaliadas as empresas objeto desse estudo, a percepção que se teve foi a de que os controles por elas utilizados possuem muito mais características de diagnóstico do que de controle interativo, sendo os mesmos mais utilizados para percepção da concretização do que foi exigido e menos para a análise de possíveis novos rumos a se tomar.

Quanto à empresa A, para analisar as possibilidades estratégicas de um novo negócio, essa empresa utiliza o cálculo de viabilidade dos projetos. Além disso, a empresa busca perceber a partir do controle gerencial o que pode ser melhorado para as próximas obras. Neste sentido, a empresa tenta sempre identificar os pontos fortes e fracos de cada obra executada, e busca, também, escutar a visão dos engenheiros das obras para fazer as alterações de padrões de trabalho quando necessário. Logo, os procedimentos de trabalho são sempre discutidos entre os envolvidos. Contudo, esse incentivo à aprendizagem organizacional ainda é feito de forma informal, mais em conversas do dia a dia do que a partir de estruturas formais de incentivo, ou mesmo bonificações por boas ideias. Novamente observa-se a informalidade na empresa A, que possui uma estrutura de controles e *feedbacks* informal, mantendo um relacionamento que prioriza uma passagem de informação mais rápida, sem priorizar pelo registro exato dessa informação.

Por outro lado, embora a empresa B possua uma estrutura mais formalizada e padronizada, além de maior abertura à interatividade e à comunicação de melhoria junto aos funcionários, sua estrutura está mais voltada à área de diagnóstico, onde a definição de objetivos é dada pela diretoria, e seu alcance cabe aos funcionários. A empresa B costuma dar incentivo à profissionalização de seus funcionários, pela realização de cursos e do estudo formal. Por outro lado, o apoio à aprendizagem organizacional e ao surgimento de novas ideias no ambiente de trabalho não é incentivada.

A figura 6 apresenta as principais ferramentas de controle interativo identificadas junto as empresas pesquisadas.

**Figura 6** – Principais ferramentas de controle interativo identificadas e seu uso

	EMPRESA A	EMPRESA B
<b>Ferramentas identificadas</b>	Planilhas de análise de viabilidade; Reuniões trimestrais de planejamento.	Reuniões de análise crítica; Atas das reuniões de análise crítica; Reuniões trimestrais com todos os funcionários da empresa.
<b>Aplicação das ferramentas de controle interativo</b>	Estímulos a novas ideias de forma informal; Busca do acompanhamento das novidades tecnológicas do mercado; Transmissão de informação de forma informal.	Acompanhamento das novidades de mercado a partir de <i>benchmarking</i> , pesquisas e auxílio externo; Transmissão da informação dentro do escritório de forma formal.

Fonte: Dados da pesquisa.

A empresa chegou a implantar o sistema de caixa de sugestões nas obras para incentivar a criatividade por parte dos funcionários, mas a mesma não tem recebido sugestões.

Na visão da diretoria essa limitação da liberdade dos funcionários nas novas formas de realização dos procedimentos é necessária para a manutenção de uma padronização e qualidade dos serviços realizados. Observa-se então que a empresa B possui uma cultura muito mais de controle do que de interação, enquanto a empresa A apresenta indícios mais evidentes de controle interativo. Resumindo os achados, observa-se que ambas as empresas apresentam evidências das quatro alavancas de controle, sendo a empresa A mais informal e a empresa B mais formalizada; a empresa A apresenta mais ferramentas de controle diagnóstico e também mais evidências de controle interativo.

### 4.3 Apresentação da estratégia organizacional das empresas pesquisadas

Anthony e Govindarajan (2006, p. 92) afirmam que estratégia é “[...] a direção geral em que uma empresa planeja mover-se para atingir seus objetivos”. Nessa perspectiva Porter (1986) apresenta três estratégias genéricas que podem ser seguidas pelas empresas: a estratégia de custo, a estratégia de diferenciação e a estratégia de enfoque. Que por sua vez podem surgir como resposta a um estímulo determinado ou por um processo de deliberação, a partir do planejamento e execução da estratégia (Mintzberg et al., 2000).

Analisando-se a realidade das empresas pesquisadas, percebe-se que ambas as empresas possuem uma estratégia genérica de enfoque, fazendo construções para as classes A e B.

Considerando as estratégias gerais de cada uma das empresas têm-se duas situações diferentes. A empresa A está com uma estratégia de crescimento moderado, seu objetivo é alcançar de 6 a 10 obras simultaneamente, com um faturamento de 20 a 25 milhões por obra. Dentro desta estratégia, a empresa A anseia transformar o seu escritório em um setor estratégico e enxuto, com poucas pessoas de alta qualificação e otimização da quantidade de processos e procedimentos existentes, melhorando os controles e as tomadas de decisões.

Ao contrário da empresa A, que já possui uma estratégia bem definida para os próximos anos, a empresa B não possui uma estratégia de longo prazo. Nesse sentido, a diretora financeira afirmou sobre a execução das estratégias da empresa, que "As coisas vão surgindo e elas acontecem naturalmente" (Diretoria Financeira), e ainda que "quando a gente cansa a gente recua um pouco e puxa a empresa para trás" (Diretoria Financeira), ou seja, no caso da empresa B sua estratégia é estabelecida a cada ano, conforme a percepção dos sócios sobre o ambiente em que a empresa se encontra e sobre os anseios particulares dos mesmos. Conforme visão apresentada, os projetos da empresa ocorrem conforme surge a demanda, e parte dos projetos vêm por intuição. Em geral os sócios se reúnem para identificar qual a melhor estratégia a se seguir durante o ano, anotando de maneira informal quais os objetivos e responsabilidades de cada um.

Ressalta-se que a empresa saiu de uma estrutura de 200 funcionários para uma estrutura com 28 funcionários próprios. Além disso, a empresa B está buscando aprimorar a sua estratégia de vendas e encontrar melhores parceiros de corretagem, a fim de melhor se especializar na parte de incorporação imobiliária. Os principais pontos referentes à estratégia das empresas estão evidenciados na figura 7.

**Figura 7** – Estratégias seguidas pelas empresas pesquisadas

	<b>EMPRESA A</b>	<b>EMPRESA B</b>
<b>Estratégia Genérica</b>	Enfoque e Diferenciação	Enfoque e Diferenciação
<b>Estratégia de Longo Prazo</b>	Tornar-se uma empresa média; Realizar 6 a 10 obras simultaneamente; Criar escritório enxuto.	Não possui.
<b>Estratégia de Curto Prazo</b>	Reestruturação dos procedimentos da empresa; Melhora dos controles financeiros.	Reestruturação dos procedimentos da empresa; Incorporação imobiliária.
<b>Surgimento das estratégias</b>	Estratégias deliberadas.	Estratégias Emergentes

Fonte: Dados da pesquisa.

Comparando-se as estratégias das duas empresas nota-se que mesmo ambas possuindo uma estratégia genérica de enfoque, com o foco de atender as classes A e B, a formação dessas estratégias possui variação. Enquanto a empresa A já possui uma meta bem definida, sabendo onde pretende chegar e quais os seus objetivos de curto e longo prazo, a empresa B não possui uma estratégia de longo prazo, gerando seus objetivos e metas de acordo com as percepções dos sócios sobre o ambiente em que ela se encontra inserida.

Outro fato a evidenciar é que, conforme observado, a empresa A tem trabalhado, principalmente, com estratégias pretendidas, enquanto a empresa B tem trabalhado, principalmente, com estratégias emergentes. Enquanto a empresa A busca alcançar as estratégias que foram planejadas e estabelecidas, dando pouco espaço à utilização de estratégias emergentes, a empresa B não possui uma estratégia estabelecida, trabalhando somente com as percepções dos sócios sobre as mudanças ambientais.

## 5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após a análise dos sistemas de controle gerencial utilizados pelas empresas pesquisadas, bem como das estratégias utilizadas pelas mesmas, é importante o entendimento de como os sistemas de controle gerencial se relacionam com a estratégia nessas empresas e de qual a percepção das empresas pesquisadas quanto aos sistemas de controle gerencial existentes, de forma geral, conforme tratado na revisão teórica. A figura 7 apresenta os resultados sumarizados.

**Figura 8** – Relação entre estratégias e sistemas de controle gerencial

	<b>EMPRESA A</b>	<b>EMPRESA B</b>
<b>Estratégia Genérica</b>	Enfoque	Enfoque
<b>Sistemas de controle gerencial</b>	Essencialmente informais	Essencialmente formais
<b>Relacionamento entre controles e estratégia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Visa garantir a execução dos objetivos;</li> <li>• Não possui visão sistêmica dos controles gerenciais;</li> <li>• Visa a melhora dos procedimentos operacionais da empresa;</li> <li>• Não são fontes da formação de novas estratégias;</li> <li>• Não existe um histórico de dados para criação de novas estratégias.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Visa garantir a execução dos objetivos;</li> <li>• Não possui visão sistêmica dos controles gerenciais;</li> <li>• Visa a melhora dos procedimentos operacionais da empresa;</li> <li>• Não possui estratégia de longo prazo.</li> </ul>

Fonte: dados da pesquisa.

Relacionando os SCGs e a estratégia por empresa, **observa-se que, na empresa A**, as estratégias estão bem definidas, porém a maior parte dos seus controles gerenciais é informal. Nessa ótica pôde-se observar que a empresa utiliza muito pouco de seus controles para o gerenciamento de suas crenças, ou para limitações e regras da empresa, mas utiliza controles somente para acompanhamento diagnóstico e controles interativos da situação da empresa. Tais

controles são utilizados para monitoramento dos objetivos e metas da empresa e como base de elaboração de microestratégias. A utilização do controle diagnóstico se dá a partir da utilização de ferramentas financeiras e da qualidade, assim como orçamentos, cronograma financeiro das obras, listas de verificação de serviços e de monitoramento de produção e vendas. Estas ferramentas são utilizadas de forma a garantir a correta aplicação das estratégias elaboradas pela empresa.

Ainda descrevendo a empresa A, observa-se que a utilização dos controles interativos se dá a partir de ferramentas de análise de mercado e de disseminação do conhecimento, com o objetivo de auxiliar na elaboração das microestratégias da empresa. As ferramentas mais utilizadas nessa linha são as de estudo de viabilidade e as de reuniões face a face com subordinados (reuniões trimestrais de planejamento). Essas ferramentas são utilizadas como base para planejamento e elaboração das estratégias de construção da empresa pesquisada.

Por fim, observa-se que, para a empresa alcançar o grau de maturidade operacional, faz-se necessário que ela sistematize e formalize seus controles gerenciais informais (especialmente na área de crenças e fronteiras).

**No caso da empresa B**, esta trabalha sem uma estratégia definida, traçando suas metas a cada ano de acordo com o ambiente e a percepção dos sócios. Por outro lado, o sistema de controle gerencial da empresa B é melhor estruturado e formalizado, possuindo a empresa controles para gerenciamento de suas crenças, fronteiras, diagnósticos e controles interativos.

A utilização dos controles como crenças e fronteiras se dá a partir de ferramentas que têm o objetivo de apresentar e delimitar as funções dos empregados na empresa. As principais ferramentas utilizadas por essa empresa são visão e missão, valores centrais, limitação da gestão de escolhas de oportunidades pelas equipes, Código de ética e Código de conduta.

As principais ferramentas de controle diagnóstico utilizadas são o orçamento, o monitoramento de produção e vendas, lista de verificação de serviços e sistemas de monitoramento de objetivos individuais.

Os controles interativos, no caso da empresa B, são ferramentas de acompanhamento de reuniões e de disseminação de conhecimento, utilizados para evoluir os processos internos e entender a situação em que a empresa se encontra. As principais ferramentas utilizadas são as reuniões trimestrais com os funcionários da empresa e as reuniões de análise de desempenho. Devido à falta de uma estratégia de longo prazo, essas ferramentas são utilizadas para o controle das metas estabelecidas para cada indicador de desempenho e para divulgação dos planos de curto prazo da empresa. Como os sistemas de controle da área financeira ainda não estão bem estruturados, essa faz um menor acompanhamento do atingimento de seus objetivos e metas financeiras, não se utilizando com clareza de ferramentas capazes de demonstrar a viabilidade dos projetos executados e do retorno alcançado pelos mesmos.

Desta forma, o que se percebeu sobre a relação entre os sistemas de controle gerencial e a estratégia nas empresas pesquisadas foi que, na realidade dessas empresas, realmente são utilizadas algumas das ferramentas de controle gerencial apresentadas por Simons (1995), contudo, não existe integração suficiente entre essas ferramentas para se considerar que essas empresas se utilizem de um sistema de controle gerencial capaz de servir de base para a formação de novas estratégias.

Atribui-se essa incapacidade da utilização dos SCG para formação da estratégia nas empresas pesquisadas a dois fatores, principalmente: primeiro, devido à informalidade de muitos dos sistemas utilizados por uma das empresas, o que impossibilita a criação de um histórico de dados que sirva de base para a criação de novas estratégias; segundo, devido à ausência de uma estratégia de longo prazo por parte da outra empresa, o que faz com que a empresa não possua um objetivo exato a cumprir e, conseqüentemente, não consiga gerar novas estratégias.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo analisar as relações existentes entre a formação estratégica das empresas e os sistemas de controle gerencial por elas utilizados, tendo como parâmetro de análise o sistema de alavancas de controle preconizado por Simons (1995), em estudo de múltiplos casos de empresas do setor de construção civil.

Sobre a estratégia dessas empresas, ambas as empresas possuem uma estratégia genérica de enfoque voltada a atender às classes sociais A e B. Dentro dessa visão, foram identificadas duas estruturas estratégicas diferentes: a primeira, formação de estratégia baseada em uma perspectiva de crescimento da empresa, com uma visão da necessidade de reestruturação de procedimentos e processos, e a segunda, não possuindo uma estratégia específica de longo prazo, tendo como perspectiva estratégias de curto prazo (para um ano) estruturadas de acordo com as perspectivas imediatas de mercado.

Na perspectiva das alavancas de controle, o que se percebe é que as empresas possuem em suas estruturas elementos de todas as alavancas apresentadas por Simons (1995), contudo, em alguns casos, as estruturas formais não são praticadas, ocasionando em perdas efetivas.

Respondendo à principal questão deste trabalho, tem-se que as empresas pesquisadas possuem algumas ferramentas de controle gerencial em suas estruturas, contudo, essas empresas não possuem uma visão sistêmica das mesmas. Além disso, essas empresas não costumam utilizar seus controles gerenciais como base para a formação de suas estratégias, em alguns casos, pelo fato de grande parte dos controles ser informal e, em outros, devido à inexistência de uma estratégia formalizada de longo prazo para a empresa.

Na percepção dessa pesquisa, as grandes dificuldades da utilização dos sistemas de controle gerencial e da formação das estratégias das empresas pesquisadas se encontram na falta de uma melhor estruturação e planejamento dos controles utilizados, bem como de uma melhor utilização e formalização dos controles existentes para a tomada de decisão. Além disso, para a formação de novas estratégias a partir de seus controles, faz-se necessário que as empresas possuam uma estratégia geral de longo prazo, a fim de melhor identificar os objetivos que se pretende atingir.

Quanto às limitações desse trabalho, duas podem ser destacadas. Primeiramente, a escolha de Porter (1986) e Simons (1995) como base teórico-empírica, pois, na escolha de autores com posições diferentes, os resultados obtidos poderiam ser diferentes. A segunda limitação se refere à metodologia escolhida, o estudo de caso, e por essa razão a pesquisa não possui a intenção de gerar nenhum tipo de generalização. Apesar das limitações, consideram-se importantes as informações alcançadas como *insights* para possíveis problemáticas e soluções na área de sistemas de controle gerencial e estratégia.

Destarte, essa pesquisa notadamente contribui para a consolidação das premissas teóricas de Simons (1987, 1994, 1995, 2000), na medida em que constata empiricamente sua utilização e importância para empresas, contribuindo também para a formação de uma base nacional de *cases*, que podem servir de parâmetro para novas discussões, análises e comparações, inovando ao relacionar de forma muito consistente as relações entre o uso de sistemas de controle gerencial e a formação estratégica.

## REFERÊNCIAS

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). Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, Brasil.

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2006). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Bruining, H.; Bonnet, M., & Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, 15, 155-177.
- Cardoso, F. F. (1996). Estratégias empresariais e novas formas de racionalização da produção no setor de edificações no Brasil e na França. Parte 1: O ambiente do setor e as estratégias. *Estudos Econômicos da Construção*. (2).
- Chakravarthy, B. S., & White, R. E. (2003). Strategy process: forming, implementing and changing strategies. In A. M. Pettigrew, H. Thomas., & H. R. Chenhall, (Orgs.) Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*. 28, 127-168.
- Damke, E. Jr, Silva, E. D., & Walter, S. A. (2011). Sistemas de controle e alinhamento estratégico: proposição de indicadores. *Rev. eletr. Estratégia e negócios*. 4(1) 65-87. Florianópolis, SC, Brasil.
- Farias Filho, M. C., & Arruda Filho E. M (2013). *Planejamento da Pesquisa Científica*. São Paulo, SP, Brasil: Atlas.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2005). The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis. AAA Management Accounting Section. 1-54.
- GIL, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo, SP, Brasil: Atlas.
- Hopwood, A. G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting Organization and Society*. 12(3) 207-234.
- Lacerda, D. B. (2013). *Análise da relação entre a estratégia e os sistemas de controle gerencial: um estudo com empresas do setor da construção civil*. (Dissertação de mestrado). Universidade de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Porter, M. E. (1986). *Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Rio de Janeiro, RJ, Brasil: Campus.
- Koper, R, Ng, J., & Paul, B. J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, 18, 425-452.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo, SP, Brasil: Atlas.
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in Strategy Formation. *Management Science*. 24(9), 934-948.
- \_\_\_\_\_; Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2000). *Safari de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre, RS, Brasil: Bookman.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*. 10, 363-382.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organization and Society, Great Britain*. 12(4), 357-374.
- \_\_\_\_\_. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*. 15, 169-189.
- \_\_\_\_\_. (1995). Control in age of empowerment. *Harvard Business Review*. Reprint 95211, 80-88.

\_\_\_\_\_. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. New Jersey: Prentice Hall.

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

Widener, Sally K (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organization and Society*. 32, 757-788.