

Controle estratégico em uma empresa do setor coureiro-calçadista

GERSON SCHARDONG^a, CARLOS ALBERTO DIEHL^b

pp. 77-91

RESUMO Significativa parcela de sucesso da implementação de estratégias passa por sistemas de controles de gestão adequados e dirigidos para o alcance dos objetivos organizacionais. Esses sistemas, voltados à melhoria do desempenho estratégico organizacional, são conhecidos como controles estratégicos. Entre estes, destaca-se o modelo das Alavancas de Controle, de Simons (1995), baseado em quatro subsistemas: crenças, limites, controle diagnóstico e controle interativo, apresentados e discutidos neste artigo. Esse modelo permite balancear o uso de elementos inspiradores e elementos restritivos, que buscam equilibrar a tensão entre criatividade e disciplina. Logo, por meio de um estudo de caso, é apresentado um diagnóstico estratégico de uma empresa da área coureiro-calçadista que tem por base as Alavancas de Controle. São, então, identificados problemas de gestão estratégica e propostas alternativas de melhoria. Entre os principais resultados, evidencia-se que o sistema de crenças e o sistema de controle interativo encontram-se equilibrados, enquanto o sistema de limites e o sistema de controle diagnóstico encontram-se deficientes, e expõem a gestão a riscos desnecessários por falta de controle.

PALAVRAS CHAVE controle, estratégia, coureiro-calçadista, alavancas de controle.

HISTORIA DEL ARTÍCULO

¿CÓMO CITAR?:

Schardong, G. & Diehl, C. A. (2016). Controle estratégico em uma empresa do setor coureiro-calçadista. *Perspectiva Empresarial*, 3(1), 77-91. <http://dx.doi.org/10.16967%2Frpe.v3n1a3>

RECIBIDO: 27 de septiembre de 2015

APROBADO: 21 de enero de 2016

CORRESPONDENCIA:

Carlos Alberto Diehl, Av. Unisinos, 950, Sala 5A402d, Cristo Rei – SÃO LEOPOLDO/RS – 93.022-000, Brasil.

^a Especialista (MBA) em Gestão Empresarial, Sócio da Schardong Consultoria em Gestão de Negócios Ltda, Brasil.

E-mail: schardong@cardona.com.br

^b Doutor em Engenharia de Produção – Controle Estratégico de Custos, Professor no Programa de Pós-graduação (PPG) em Ciências Contábeis da Unisinos, Brasil. E-mail: carlosadiehl@gmail.com

El control estratégico en una empresa de la industria del cuero y del calzado

RESUMEN El control de la gestión es el conjunto de procesos y herramientas para el ejercicio de la autoridad sobre un fenómeno organizacional, el cual se utiliza con el fin de lograr las metas de una organización. Se utilizó el modelo de Palancas de Control de Simons (1995) con el fin de evaluar el uso de estos dispositivos en una organización de la industria del cuero y del calzado. La evaluación se basa en cuatro subsistemas: las creencias, los límites, el control diagnóstico y el control interactivo, los cuales se presentan y discuten en este artículo. Este modelo permite equilibrar el uso de elementos de inspiración y elementos de restricción, buscando con ello equilibrar la tensión entre la creatividad y la disciplina. Seguidamente se presenta un diagnóstico estratégico por medio de un estudio de caso de la empresa anteriormente mencionada, el cual identifica las características de los elementos de las Palancas de Control; de este modo se identifican problemas de gestión estratégica y se proponen alternativas de mejoramiento. Entre los principales resultados se evidencia que el sistema de creencias y el sistema de control interactivo se encuentran en equilibrio, mientras que el sistema de límites y el sistema de control de diagnóstico son deficientes, lo cual expone la gestión a un riesgo innecesario debido a la falta de control. Desde un punto de vista práctico, este estudio proporciona alternativas de mejora en la organización estudiada; desde una posición teórica, este estudio también contribuye a la comprensión de la realidad de la organización en términos de control estratégico.

PALABRAS CLAVE control, estrategia, cuero y calzado, palancas de control.

Strategic control in a company of the leather-footwear industry

ABSTRACT Management control is the set of processes and tools for the exercise of authority over an organizational phenomenon, which is used in order to achieve organizational goals. We used Simons' Levers of Control model (1995) to evaluate the use of these devices in an organization of the leather-footwear industry. Evaluation was based on four subsystems: beliefs, limits, diagnostic control and interactive control, which are presented and discussed in this paper. This model allows to balance the use of inspiring elements and restrictive elements, thereby seeking to balance the tension between creativity and discipline. Subsequently, a strategic diagnosis is presented by means of a case study of the abovementioned company, which identifies the characteristics of elements from levers of control. Strategic management issues are then found, and alternatives for improvement are proposed. The main results include evidence that the belief system and the interactive control system are balanced, whilst the limit system and the diagnostic control system are deficient, thus exposing management to unnecessary risk due to lack of control. From a practical viewpoint, this study provides alternatives for improvement at the organization studied; from a theoretical stance, this study also contributes to understanding organizational reality in terms of strategic control.

KEYWORDS control, strategy, leather-footwear, Levers of Control.

¿CÓMO CITO EL ARTÍCULO? HOW TO CITE THIS PAPER?

CHICAGO:

Schardong, Gerson y Diehl, Carlos Alberto. 2016. "Controle estratégico em uma empresa do setor coureiro-calçadista". *Perspectiva Empresarial* 3(1): 77-91. <http://dx.doi.org/10.16967%2Frpe.v3n1a3>

MLA:

Schardong, Gerson y Diehl, Carlos Alberto. "Controle estratégico em uma empresa do setor coureiro-calçadista". *Perspectiva Empresarial* 3.1 (2016): 77-91. Digital. <http://dx.doi.org/10.16967%2Frpe.v3n1a3>

Introdução

A crescente competição tem exigido das organizações maior nível de acerto em suas decisões. Isso demanda um relacionamento com seu ambiente que potencialize o uso de seus recursos de forma a elevar sua eficácia e, portanto, seu desempenho.

O relacionamento de uma organização com seu ambiente é configurado pela sua estratégia (Mintzberg, Ahlstrand & Lampel, 2000). Para esses autores, a forma como esse relacionamento efetivamente se implanta na organização é a estratégia realizada, uma conjunção da estratégia deliberada e da estratégia emergente.

No que se refere ao setor coureiro-calçadista, tem havido crescentes dificuldades de competir em vista da concorrência de produtos oriundos da China, o que tem aumentado significativamente a intensidade da competição (Azeredo, 2008). Esse setor cresceu durante vários anos com a mesma abordagem hoje usada com maior eficácia pelos chineses: baixo preço, baixo custo (Vieira & Paiva, 2005). Em vista dessa perda da capacidade de enfrentar, nas mesmas bases, os produtos oriundos da China, há a necessidade de se repensar a competição nessas organizações e implantar mudanças em sua postura estratégica que, ao serem efetivadas, melhorem seu desempenho.

Para Anthony & Govindarajan (2002), o sucesso de uma estratégia depende do controle. Para eles, o controle de nível estratégico —controle estratégico— é fundamental.

Assim, como decorrência dessas considerações, surge a seguinte questão: como deve ser o controle estratégico em uma organização? Para responder a ela, o presente trabalho tem por objetivo apresentar um diagnóstico do sistema de controle estratégico de uma empresa da área coureiro-calçadista. Para o melhor entendimento de seu conteúdo, inicialmente se faz uma breve revisão teórica sobre o tema. Logo, apresenta-se a empresa traçando aspectos históricos e, ao apresentar suas características, busca-se identificar e analisar suas práticas de controle estratégico, mediante o modelo das alavancas de controle de Simons (1995).

Revisão de literatura

Controle de gestão

Para Green & Welsh (1988), o controle tradicionalmente é referido como o monitoramento do comportamento de empregados, um processo regulador.

Controle é explicitamente reconhecido como um processo regulador [...] controle é um processo propositado [...] fundamentalmente, controle é um processo orientado a metas [...] isto é, ele regula o sistema para que o sistema preencha algum propósito, consciente ou inconsciente (Green & Welsh, 1988, p. 289-291, tradução nossa).

Regulação cibernética é usada para dirigir ou restringir uma atividade para assegurar que recursos fluam em quantidade suficiente (i.e., cotas de produção, tempos), que eles possuam certas características (i.e., controle de qualidade ou requisitos de graduação), e que eles sejam disponíveis quando necessários (i.e., programação de projeto ou de produção) (Green & Welsh, 1988, p. 291, tradução nossa).

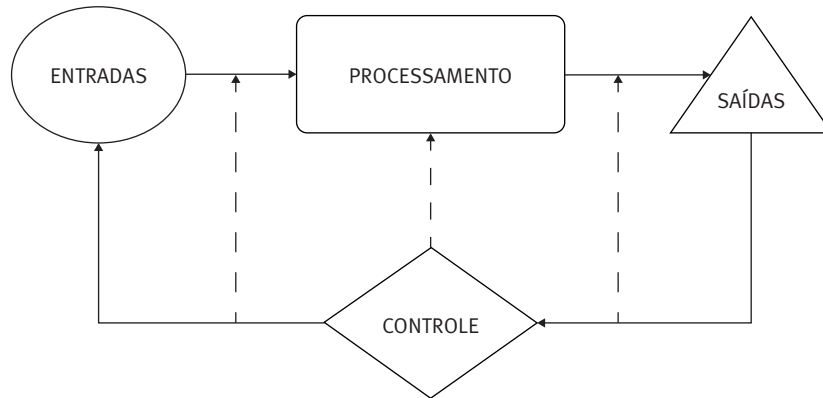
O controle também pode ser entendido, classicamente, como o “exercício da autoridade sobre um acontecimento ou processo ao longo do tempo, determinando que se realize conforme padrões desejados e tomando as medidas corretivas necessárias se houver o afastamento desses padrões” (De Queiroz, 2002, p. 2). Esquemáticamente, pode ser representado pela Figura 1.

Para definir o controle de gestão, algumas considerações devem ser feitas.

O controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que fazem parte da mesma (Gomes & Salas, 1999).

[são] todos os métodos procedimentos e dispositivos, incluindo sistemas de controle de gestão que a gestão usa para assegurar cumprimento com as políticas e estratégias da organização (p. 4) [...]

FIGURA 1. Controle de processo



Fonte: Diehl (2004).

Controle de gestão é o processo pelo qual a gestão assegura que a organização realiza suas estratégias [...] é primariamente um processo para motivar e inspirar pessoas para desempenhar atividades organizacionais que irão levar à meta da organização. É também um processo para detectar e corrigir erros de desempenho não intencionais e irregularidades intencionais, tais como roubo e mal uso de recursos (Anthony, Dearden & Bedford, 1984, p. 10-11, tradução nossa).

Sistema de Controle de Gestão: um processo organizado e sistemático e a estrutura que a gestão usa no controle de gestão (Anthony et al., 1984, p. 4, tradução nossa).

O *controle de gestão*, em uma visão ampliada, pode ser mostrado esquematicamente como na Figura 2, ao ligar a ação à estratégia.

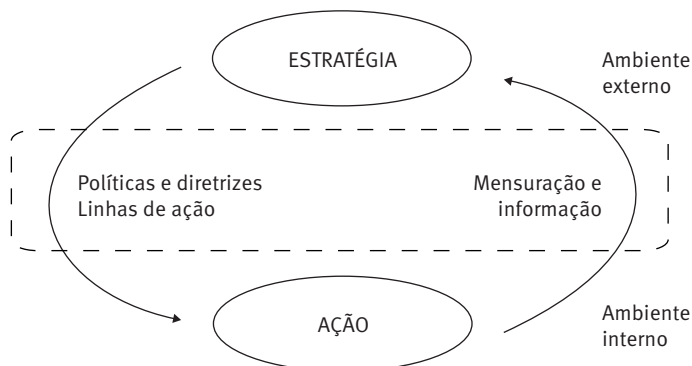
Os *controles de gestão* envolvem duas categorias: a primeira envolve controles de resultados, que incluem monitoramento de indicadores,

controles administrativos e controles de ação. A segunda categoria envolve controles comportamentais ou sociais, como valores e normas, habilidades de atitudes do pessoal selecionado, projeto e alocação de trabalho e a observação de comportamento de pessoal (Cunningham, 1992).

Já Fisher (1995), a partir de outras propostas, sugere que existem dois tipos de controles: um controle social e comportamental, que envolve a direção dos subordinados em suas atividades, e um controle cibernético, mais relacionado a aspectos formais (medição de desempenho contra padrões previamente estabelecidos e retorno sobre variações).

Neste trabalho, o controle de gestão é definido como: o conjunto de processos (e seus instrumentos) formais e informais pelos quais a organização influencia o comportamento de seus agentes de forma a buscar o alcance de seus objetivos por meio do uso de seus recursos.

FIGURA 2. Controle de gestão ampliado



Fonte: De Queiroz (2002).

Tal definição vai ao encontro do modelo de controle de gestão proposto por Simons (1995), que é uma das bases deste artigo. Entende-se que o comportamento dos agentes organizacionais é resultante tanto de aspectos objetivos quanto subjetivos. Controles de gestão são de fato estabelecidos considerando-se também aspectos sociais e comportamentais, além dos tradicionais aspectos formais de controle (orçamentos, metas, procedimentos etc.), mesmo que isso seja feito de forma inconsciente; isto é, os executivos não percebem explicitamente que isso se trata de uma forma de controle. De forma análoga, Fischmann & Zilber (2000) colocam que, embora o objetivo final da empresa possa ser o desempenho financeiro, seus pilares de sustentação são não econômicos, como inovação, produtividade e serviço ao cliente, e precisam ser controlados.

O controle de gestão pode ser exercido nos três níveis organizacionais: operacional, tático e estratégico. Antes de abordar este último, interesse do presente artigo, brevemente se discute estratégia.

Estratégia e controle

Mintzberg et al. (2000) sugerem que a estratégia realizada é consequência de uma conjunção de opções estratégicas. O modelo que apresentam para descrevê-la é mostrado na Figura 3. Uma opção estratégica pode ser concebida em um processo estruturado, normalmente *top-down*, e ordenada sua realização. Em função de diversos eventos, essa estratégia pode ser abandonada, pelo menos parcialmente (trata-se da parte da

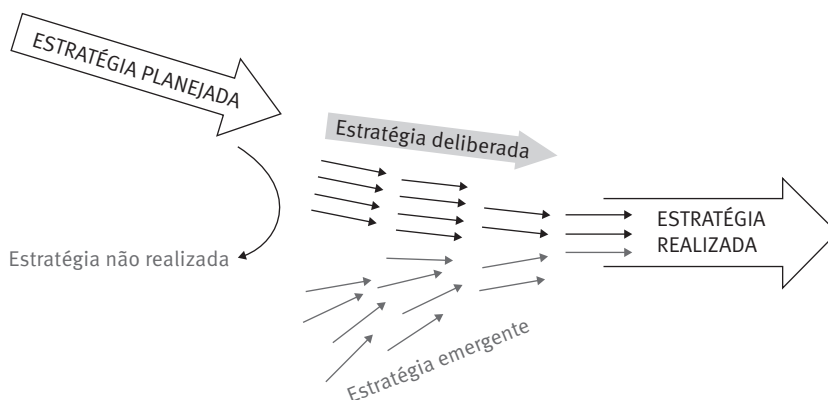
opção estratégica não realizada). O resultado é a estratégia efetivamente deliberada.

Simultaneamente, novas opções estratégicas podem surgir e serem denominadas de *estratégias emergentes*. Elas se originam em experimentações na linha de frente, medidas táticas que se ampliam, novas opções decorrentes de mudanças no ambiente etc. Frequentemente, acontecem de *bottom-up*. Esse somatório de estratégias emergentes com estratégias deliberadas resulta a estratégia realizada.

Em termos reais, ocorrerá uma mistura entre estratégias deliberadas e estratégias emergentes uma vez que “uma significa aprendizado zero, a outra significa controle zero” (Mintzberg et al., 2000, p. 18). Para Simons (1995), as duas formas devem ser reconhecidas, monitoradas e estimuladas. Mintzberg et al. (2000), em sua bem conhecida proposta, apresentam dez escolas estratégicas que auxiliam a compreender como a literatura trata essas opções.

Em trabalhos que subsidiaram o livro de 1995 (por exemplo, Langfield-Smith (1997) cita trabalhos de 1987 e 1990), Simons usa preferencialmente a Escola de Configuração Organizacional, em especial a proposta de Tipologia Estratégica, de Miles & Snow (1978). O autor adota essa escola porque ela é mais coerente com o uso de sistemas de controle para moldar a configuração organizacional, conforme as necessidades da estratégia de negócio. Em especial, Simons aponta que os sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo são usados para reconhecer e monitorar as estratégias deliberadas e emergentes, respectivamente, adiante tratadas.

FIGURA 3. Estratégias deliberadas e emergentes



Sistema de Controle Estratégico (SCE)

Gomes & Salas (1999, p. 23) afirmam que “o sistema de controle estratégico é aquele que está orientado à manutenção e à melhoria da posição competitiva da empresa”. Mesmo levando em conta as restrições de Mintzberg et al. (2000) em se considerar a estratégia somente como um tipo de abordagem —os autores sugerem pelo menos dez escolas—, pode-se afirmar que o sistema de controle estratégico está voltado para a competitividade da organização. *Competitividade pode ser entendida como a capacidade da organização de atingir um desempenho que supere os demais participantes do seu ambiente.*

O sistema de controle estratégico está focado nas metas estratégicas da organização. Metas estratégicas possuem três pontos-chave: focam no longo prazo, consideram o ambiente competitivo e incorporam objetivos financeiros e não financeiros (Goold & Quinn, 1990).

Controles estratégicos podem ser concernentes com comparações [*benchmarking*] competitivas e com medidas de desempenho não financeiras, bem como resultados de longo prazo. Isso tem implicações para o tipo de dados requeridos (mais subjetivos, mais externos), o tipo de análise realizada (menos rotineira, mais preocupada com opções) e

para as consequências da ação (menos programáveis) (Goold & Quinn, 1990, p. 46, tradução nossa).

Controle estratégico pode ser visto como uma atividade para contrabalançar o planejamento estratégico e para fazer a pergunta se os planos estratégicos são ou não ainda válidos, continuamente (Schreyögg & Steinmann, 1987, p. 94, tradução nossa).

Os *sistemas de controle estratégico* são aqueles vinculados ao desempenho estratégico da organização. O nível da relação e o ponto do qual os sistemas partem para definir seu funcionamento depende de sua proposta. Uma abordagem que oferece uma visão abrangente e inclusiva é o modelo das Alavancas de Controle (Simons, 1995), a seguir apresentada e discutida.

As Alavancas de Controle (*Levers of Control*) — o modelo de Simons

Robert Simons (1995) desenvolveu um trabalho que estabelece um sistema estruturado de controle estratégico (Figura 4). A construção da estratégia se dá a partir do estabelecimento e implementação de quatro construtos-chave: *valores centrais*; *riscos a serem evitados*; *incertezas estratégicas* e *variáveis de desempenho críticas*. Estes

FIGURA 4. Sistema de controle estratégico



são operacionalizados por meio de quatro sistemas, as quatro *Alavancas de Controle (Levers of Control)*: sistemas de crenças, sistema de limites, sistemas de controle diagnóstico e sistemas de controle interativo.

O *sistema de crenças* é usado para inspirar e dirigir a busca por novas oportunidades; o *sistema de limites* é usado para estabelecer limites no comportamento de negócios dos agentes organizacionais; o *sistema de controle diagnóstico* é usado para motivar, monitorar e recompensar o alcance de objetivos específicos dos agentes; por fim, o *sistema de controle interativo*, usado para estimular a aprendizagem organizacional, de forma a apreender e alertar os agentes organizacionais acerca da emergência de novas ideias, estratégias e oportunidades. A seguir, essas alavancas são mais bem discutidas.

O *sistema de crenças* é o conjunto “filosófico” de definições que a organização estabelece e que demarca seu propósito e seus valores. Pode consistir de declarações de missão, valores centrais, credos, entre outros. “O sistema de crenças é o conjunto explícito de definições organizacionais que o principal executivo comunica formalmente e reforça sistematicamente para fornecer valores básicos, propósito e direção para a organização” (Simons, 1995, p. 34, tradução nossa).

Serve para estimular e guiar a busca de oportunidades pelos agentes organizacionais; nesse sentido, são positivos, afirmativos. Tem um senso simbólico e pode reforçar o comprometimento dos indivíduos. O comprometimento será maior se os valores e propósitos difundidos pela organização permitirem aos indivíduos acreditarem neles. O sistema de crenças tem caráter inspirador e deve ser suficientemente abrangente para permitir às pessoas de diferentes situações organizacionais se identificarem com eles.

O *sistema de limites* restringe os comportamentos aceitáveis para os agentes organizacionais; nessa perspectiva, é negativo, proibitivo. Procura estabelecer as fronteiras de busca de oportunidades e minimizar ou evitar riscos. Pode tomar a forma de códigos de conduta, códigos de ética, regras e sanções. Pode ser usado para proteger segredos organizacionais, reputação e complicações legais. Muito comumente, sistemas de limites são estabelecidos após um incidente ético próprio, de organizações próximas ou ainda de grandes escândalos. No entanto, deve haver mudança se as condições ambientais mudam. “Em muitos sentidos, sistemas de limites são um

pré-requisito para liberdade organizacional e comportamento empreendedor” (Simons, 1995, p. 41, tradução nossa).

Embora aparentemente contraditório, o sistema de limites liberta os decisores na medida em que deixa claro quais comportamentos não são tolerados. Muitas vezes, um sistema de limites impreciso, não declarado, emperra a ação visto que os agentes organizacionais não têm clareza de quais as ações possíveis de serem realizadas. Os indivíduos preferem não agir por desconhecimento de quais as regras claras para tal. Quando as regras não são claras, “eles [os subordinados] aprendem rapidamente que os superiores os mantêm sujeitos a incontáveis regras não escritas que só podem ser determinadas por meio de tentativa e erro. Os resultados são incerteza e relutância para agir (Simons, 1995, p. 53, tradução nossa)”.

Existem dois tipos de limites: *limites de conduta em negócios* e *limites estratégicos*. Os primeiros são criados quando a incerteza ambiental é alta ou quando a confiança interna é baixa. Eles podem ser bem exemplificados por códigos de condutas que as organizações contábeis públicas (auditores independentes) estabelecem para seus associados. Desafortunadamente, nem sempre impedem condutas impróprias, como bem demonstrou o caso da falência da Enron¹.

Limites estratégicos visam estabelecer quais os focos estratégicos da organização para evitar a dispersão de esforços pela busca de oportunidades de lucro em todas as direções. Objetiva evitar a dissipação de recursos financeiros e de atenção gerencial naqueles negócios que a organização não pretende operar.

Para serem efetivos, os sistemas de limites devem estabelecer punições para os transgressores. Além disso, essas regras devem ser traduzidas na prática; executivos que ignoram as regras ou as sobrepõem criam suspeitas se elas são realmente válidas.

Os *sistemas de controle diagnóstico* “são os sistemas de informação formais que os gerentes usam para monitorar resultados organizacionais e corrigir desvios dos padrões pré-estabelecidos de desempenho” (Simons, 1995, p. 59, tradução nossa). São os ditos sistemas tradicionais de controle de gestão, de *feedback*. Possuem um caráter

1 Companhia norte-americana levada à falência após a descoberta de fraudes nos balanços, com objetivo, entre outros, de obtenção de bônus de remuneração.

restritivo, com o objetivo de evitar desvios. Três características os diferenciam: a possibilidade de medir os resultados; a existência de padrões prévios e a possibilidade de corrigir os desvios. Exemplos clássicos: orçamentos, sistemas de custo-padrão, gerenciamento por objetivos (GPO), planos de negócios, entre outros.

Por monitorarem os resultados ou saídas da organização, sistemas de controle diagnóstico são essenciais para implementar estratégias pretendidas. Focarão nas variáveis críticas de desempenho, aquelas que garantem a implementação com sucesso de uma estratégia pretendida. Como notado por Simons, “diferentes estratégias clamam por diferentes variáveis críticas de desempenho e diferentes sistemas de controle diagnóstico” (1995, p. 66, tradução nossa). Essas variáveis serão derivadas dos objetivos estratégicos e poderiam ser monitoradas ou representadas por meio do *Balanced Scorecard* (BSC), por exemplo.

Por ser um sistema de diagnóstico, pode permitir aos executivos o gerenciamento por exceção. No entanto, em três momentos os gerentes se envolvem mais: definindo e negociando metas, recebendo atualizações e relatórios de exceções e rastreando exceções significativas.

Controles internos asseguram a integridade do sistema de controle diagnóstico por meio de procedimentos, balanços e auditorias internas e externas. São críticos para garantir que a medição e o registro das informações são realizados de forma correta. Uma vez que o sistema é gerenciado por exceção, esta deve ter um alto grau de confiabilidade.

Inversamente ao sistema de controle diagnóstico, o *sistema de controle interativo* estimula a procura e o aprendizado, o que pode potencializar as estratégias emergentes. Esse sistema objetiva monitorar as incertezas estratégicas ou ambientais aqueles pressupostos que, no caso de se alterarem, afetam as premissas fundamentais da estratégia. É operado de modo mais subjetivo e informal mediante experiências estratégicas (“balões de ensaio”), reuniões e discussões, acompanhamento de sinais de mercado, compartilhamento de experiências e percepções, entre outros. A primeira tarefa de um processo de controle estratégico é manter as premissas sob controle (Schreyögg & Steinmann, 1987).

A intensidade e a forma de uso desses sistemas podem variar com o tempo e conforme a situação estratégica da organização. Em momentos de crise, esses instrumentos parecem ser mais

importantes e de uso mais intenso, pois a organização está em um momento de mudanças, que necessita redefinir orientações.

Visto que o sistema de controle interativo foca no monitoramento de incertezas estratégicas, o sistema está mais direcionado para avaliar, em termos estratégicos, as direções tomadas e não os desvios destas. Ou seja, busca identificar se a pergunta estratégica está correta. Assim, o sistema permite operacionalizar o ciclo duplo ou ciclo de aprendizagem (*double loop learning*). Metaforicamente, o controle interativo quer saber se a planta do prédio está correta e não se a construção sobre a planta está sendo bem feita: “[...] o duplo ciclo de aprendizagem leva à questão sobre as bases sobre as quais a estratégia foi construída” (Simons, 1995, p. 106, tradução nossa). O controle estratégico deveria continuamente questionar a direção básica da estratégia (Schreyögg & Steinmann, 1987). Como a distinção entre o controle diagnóstico e o controle interativo nem sempre é clara, apresenta-se a seguir o Quadro 1, que faz uma comparação entre eles e busca elucidar as diferenças.

Balaceando as variáveis

Controles de gestão possuem aspectos positivos e negativos ou estimulantes e restritivos. Organizações precisam balancear seu uso ao longo do tempo, conforme o contexto, e ao longo da própria organização. Nesse sentido, a intensidade e as características dos controles utilizados variam temporal e localmente. Ou seja, as organizações utilizam os diferentes controles em diferentes momentos, locais na organização e intensidades. “Balancear controle e aprendizagem é crítico para gerenciar a tensão entre eficiência e inovação” (Simons, 1995, p. 21, tradução nossa).

Um dos principais objetivos do balanceamento desses controles é equilibrar a busca de oportunidades, virtualmente ilimitadas, com a atenção limitada que pode ser dada. A criação de valor por uma organização exige a atenção gerencial; exige dedicação a essa tarefa. Balancear convenientemente a busca de oportunidades com a atenção disponível permite maximizar o “retorno sobre gerenciamento”. Este é um aspecto importante na organização, pois a atenção gerencial pode ser seu recurso mais valioso. Devido à grande quantidade de informações disponíveis atualmente, o recurso mais escasso não é a informação, mas a capacidade de processá-la (Simon citado por Simons,

QUADRO 1. Controle diagnóstico *versus* controle interativo

	CONTROLE DIAGNÓSTICO	CONTROLE INTERATIVO
Estratégia como...	Alvo	Visão
Questão recorrente	O que devemos fazer para bem atingir nossa estratégia pretendida?	Quais pressupostos ou choques podem nos descarrilar de nossa visão de futuro?
Procura por	Resposta correta	Pergunta correta
Foco	Implementação da estratégia pretendida	Formação da estratégia emergente
Medidas	Variáveis críticas de desempenho	Incertezas estratégicas
Propósito	Fornecer motivação e direção para atingir metas	Estimular diálogo e aprendizagem organizacional
Atenção a	Resultados	Processos
Dirigido por	Análise funcional (<i>staff</i>)	Percepção do executivo principal
Meta	Sem surpresas	Busca criativa
Raciocínio analítico	Dedutivo —voando por instrumentos	Indutivo, sensorial —voando por sentimento
Complexidade	Complexo	Simple
Horizonte de tempo	Passado e presente	Presente e futuro
Alvos	Fixos	Constantemente reestimados
Retorno	Negativo	Positivo
Ajustes	Entradas ou processos	Duplo ciclo de aprendizagem
Comunicação	Elimina necessidade de conversar	Fornece linguagem comum
Papel do <i>staff</i>	Guardiões da chave	Facilitadores

Fonte: adaptado de Simons (1995).

1995). Um bom exemplo é a internet; basta acessar um instrumento de busca (*search engine*) para ter, em pouco tempo, uma grande quantidade de informações disponíveis; no entanto, quanto desta é realmente relevante?

Um aspecto importante a destacar em relação aos controles discutidos é que não se tratam somente de controles cibernéticos. Controle cibernético, como definido tradicionalmente, é um processo pelo qual ações corretivas são tomadas sobre um sistema, que visa corrigir desvios de desempenhos comparados contra padrões (Hofstede, 1978). Essa definição incorpora a ideia de que controle não possui a característica de modificar seus próprios padrões de desempenho (Green & Welsh, 1988). Nesse sentido, controles cibernéticos possuem somente o ciclo corretivo (*single loop*). Uma proposta mais abrangente de controle incorpora a possibilidade de ciclos evolutivos ou progressivos (*double loop learning* ou *feed forward*)².

A proposta de Simons traz o mérito de explicitar o uso concomitante de controles formais, objetivos com controles sociocomportamentais; o uso de ciclos corretivos e ciclos progressivos. O fato de que o que deve ser buscado é o adequado balanceamento entre estes é também uma ideia valiosa e relevante.

O principal objetivo gerencial é usar os controles de gestão de forma a equilibrar a tensão existente entre criatividade e disciplina; entre forças positivas, criadoras e forças negativas, restritivas. *Sistemas de controle diagnóstico* e *sistemas de limites* agem como restritivos, e *sistemas de controle interativo* e *sistemas de crenças*, como estimulantes.

Finalmente, a proposta das *Alavancas de Controle* é inclusiva e abrangente. Considera tanto aspectos objetivos, concretos (variáveis críticas — VC) como aspectos subjetivos, abstratos (incertezas estratégicas, crenças). Pondera aspectos imediatos (VC) e aspectos temporalmente

2 Embora as definições de *single loop learning*, *feedback loop*, *double loop learning* e *feed forward loop* sejam feitas por autores diferentes, as ideias são análogas: enquanto os primeiros representam simplesmente a correção das ações

devido a um desvio dos padrões, os segundos representam a ideia de evoluir a partir de um aprendizado sobre a situação, a ponto mesmo de questionar os objetivos e padrões estabelecidos.

distantes (incertezas estratégicas, crenças). Avalia efeitos (limites) e causas (crenças); aprecia aspectos práticos (limites) e teóricos (crenças, incertezas estratégicas). Outra virtude é se tratar de uma proposta baseada em pesquisa empírica, antes que em prescrições; tem por origem mais um viés descritivo do que prescritivo. O modelo tem sido o mesmo usado para tratar questões relacionadas à responsabilidade social corporativa (Arjaliès & Mundy, 2013) e na área pública (Kominis & Dudau, 2012).

Evidentemente, não se trata de um modelo universal e acabado, até porque a proposta do autor parte da escola contingencial. Mas, ao estudá-la, o pesquisador tem a percepção de uma alternativa robusta e consistente, além de integrada, pois contempla diversas facetas de uma organização.

Medir o desempenho de uma organização por meio de um ou poucos indicadores, normalmente de cunho econômico, é no mínimo arriscado, pois simplifica demasiadamente a complexidade de uma organização. Dessa forma, a proposta de Simons (1995) se torna mais apropriada ao incluir diversos aspectos além dos tradicionais indicadores econômico-financeiros. Ademais, a proposta do autor pode ser adequada para usos mais específicos, como na pesquisa de Diehl (2006), que adaptou o modelo das Alavancas de Controle para tratar a gestão (ou controle) estratégica de custos.

Procedimentos metodológicos

A pesquisa foi conduzida por meio de estudo de caso, que é uma abordagem de pesquisa que tem sua principal aplicação quando se quer privilegiar o *como* e/ou o *porquê* de uma teoria ao invés do *quanto*, *quando* ou *quem* (Yin, 1994). Tratando-se o controle estratégico de um processo social, a escolha do estudo de caso é a mais adequada.

Especificamente, nesta investigação, foram usadas como técnicas de coleta de dados entrevistas semiestruturadas, revisão de documentação, pesquisas em arquivos e observação participante (Roesch, 1999). Um dos pesquisadores atuou por dois anos como executivo da organização, com acesso às reuniões e decisões do proprietário, bem como às demais fontes de consulta.

As fontes de pesquisa utilizadas foram (Yin, 1994):

- documentos internos (impressos e eletrônicos) da contabilidade, controladoria e diretoria, sites;
- documentos externos: propagandas, jornais, revistas, entre outros;
- entrevistas semiestruturadas com decisores envolvidos com as áreas foco desta pesquisa, que abordavam temas como os instrumentos utilizados para controle, o histórico e a evolução da empresa, entre outros. As entrevistas, realizadas pessoalmente, totalizaram nove horas de gravações, que depois foram transcritas e analisadas por análise de conteúdo, e tiveram como categorias de pesquisa os sistemas descritos por Simons (1995), como Alavancas de Controle;
- arquivos de registros históricos.

Também para reforçar os dados coletados por essas fontes, três princípios foram observados: múltiplas fontes de evidência, construção de um banco de dados do estudo de caso e manutenção de uma cadeia de evidências (Yin, 1994).

Foram entrevistados: o diretor administrativo-financeiro, o diretor-geral (sócio-proprietário), o responsável pelo setor de Pesquisa e Desenvolvimento (PeD), o gerente de vendas e marketing, o gerente de produção e um supervisor de produção.

Entre os documentos que o pesquisador teve acesso, destacam-se: balanços de resultado e, quando existentes, relatórios de produção, produtividade, controles de estoque e planilhas de custos. Também foi consultado o site da empresa e reportagens disponíveis em revistas de circulação nacional. Por solicitação da empresa, seu nome foi mantido em sigilo.

A empresa — resultados e análise

A empresa está estabelecida em um município da região do Vale do Caí, no Estado do Rio Grande do Sul (Brasil) desde o ano de 1991; atua no ramo de fabricação de artefatos de couro, mais precisamente na confecção de pastas, bolsas, carteiras, cintos, bolsões de viagem e jaquetas. Abrigada em um prédio com mais de dois mil m² (matriz), possui duas filiais, uma delas na mesma cidade em que se localiza a matriz e a outra em um município limítrofe, as quais produzem 22 mil peças mensalmente, por meio do trabalho de cerca de 170 empregados.

No mercado, além de atuar com marca própria, fornece sua experiência e produção para terceiros, tais como Arezzo, Colcci, Ellus e Donadelli, dentre outras, o que atesta o alto nível de qualidade e acabamento dos produtos por ela fabricados.

Fabrica moda masculina e feminina em artefatos de couro para todo o mercado nacional, e trabalha com um processo produtivo que prima pela qualidade e design em seus produtos. Em geral, os artigos masculinos (pastas e carteiras, além das jaquetas e bolsões de viagem) levam o nome da empresa, enquanto os artigos femininos (bolsas, carteiras e cintos) são fabricados com nome de terceiros e constituem parte expressiva da produção.

De modo a melhor se entender o presente diagnóstico, é necessário perpassar a evolução da empresa. O empreendimento nasceu pequeno, no ano de 1991, com o objetivo de produzir carteiras masculinas, essencialmente, e contava inicialmente com 18 empregados, que ocupavam um prédio de 250 m². Já em 1996, passou a ocupar o prédio atual e a contar com 100 empregados. Em 2001, constituiu mais duas filiais e alcançou mais de 200 empregados. Nesse momento, já confeccionava um mix de produtos composto de bolsas femininas, pastas masculinas, maletas, bolsões de viagem, carteiras, jaquetas e cintos.

O forte crescimento da empresa verificado entre 1991 e 2002 é fruto, essencialmente, de capacidades de seu proprietário, notadamente tino comercial, de PeD e de seu modelo de gestão fundamentado nos sistemas de controle interativo e de crenças, ainda que empreendidos de forma eminentemente intuitiva e impulsiva. Esse modelo apresentou excelentes resultados econômicos até a segunda fase da empresa a partir de 1996, pois inspirou e suportou seu período de expansão, embora nos anos seguintes tenham tido perda de rentabilidade e, a partir de 2000, prejuízo, o que obrigou a redução do tamanho da organização.

Desde a sua fundação até o presente estágio, o modelo de gestão praticamente não evoluiu e esteve centralizado em demasia no proprietário, com mão de obra pouco qualificada e supervisores formados na própria fábrica, dentre aqueles que se destacavam na produção. Estes não necessariamente possuem vocação para liderança ou compreensão exata das atribuições e implicações de seus afazeres para o resultado do todo. O referido modelo veio se reproduzindo na medida em que o negócio cresceu e, evidentemente, resultou na perda de eficiência, pois houve dificuldade de

substituir os bons técnicos retirados da operação e, ao mesmo tempo, estes não apresentavam a qualificação ou perfil necessário para a nova realidade da empresa.

O processo produtivo é intensivo em mão de obra, com a confecção praticamente artesanal dos produtos, o que é uma característica do ramo do artefato de couro. As instalações prediais são excelentes. O maquinário é o que há de mais moderno no segmento (poucas indústrias no Brasil possuem a mesma tecnologia disponível), e o produto é de excelente qualidade.

O perfil pessoal e profissional do proprietário é marcante e apresenta em seus aspectos positivos uma grande capacidade para o desenvolvimento de produtos, relacionamento interpessoal com os clientes (com forte capacidade de venda), bem como com fornecedores. Além disso, tem uma postura visionária, com facilidade para identificar tendências de moda e os produtos que têm potencial de venda. De outra parte, não utiliza boas técnicas de administração nem um planejamento mais criterioso ou qualquer tipo de controle, voltado a soluções de curto prazo, com um perfil centralizador. Tem marcadamente foco em desenvolvimento de produto, mas não na gestão da organização. Move-se mais por impulso do que por outros critérios. Muitas dessas características pessoais do proprietário estão presentes na cultura da empresa, o que influencia diretamente o comportamento dos empregados, que as reproduzem.

Crenças

O sistema de crenças caracteriza-se por sua informalidade, sem o estabelecimento formal de sua missão, valores ou propósitos. No entanto, impera, ainda que implicitamente, a busca contínua pela qualidade intrínseca do produto e o empenho em pesquisa e desenvolvimento, tanto de modelos como de novos materiais. Busca-se sempre acompanhar ou antecipar as tendências da moda.

A empresa também procura estar sempre à frente em termos de moda e de tecnologia de produção, tanto em maquinário como em processo produtivo. Os materiais utilizados para a confecção dos produtos são sempre de qualidade superior e os funcionários se empenham para confeccionar produtos de alta qualidade e perfeito acabamento, o que implica maior custo de matéria-prima.

Dois motivos justificam isso: 1. como o couro utilizado é de qualidade superior, eleva-se o preço

pago por unidade do insumo; 2. a busca por um produto de melhor acabamento leva a um maior nível de desperdício quanto aos concorrentes, o que eleva o custo por m² do insumo. Como a matéria-prima, notadamente o couro, é um dos principais condutores de custo da empresa, esse efeito é muito significativo no custo final do produto.

Dessa forma, ficam evidenciados os simbolismos da qualidade de produto e da inovação permanente. São fatores preponderantes na busca de oportunidades e no comportamento dos indivíduos, e servem como inspiração para as ações da empresa, com base em seus propósitos e valores. Esse conjunto de crenças é implementado informalmente, mas ganha concretude em práticas intensamente utilizadas ao fazer parte da sua cultura e servir como norteador de seus movimentos internos e externos.

Limites

O sistema de limites que vige obedece a uma característica comum: a informalidade. A exceção são aspectos relativos à legislação, como a do meio ambiente e algumas normas que regem o comportamento dos funcionários; inexistem códigos de ética ou de conduta.

Em geral, as regras não são claras e induzem os subordinados a sentimentos de incerteza, o que resulta na inibição à ação ou à tomada de decisão por parte deles, dada a indefinição do grau de liberdade que lhes é oferecido. A inexistência de regramento acaba por trazer mais limites, por cercear iniciativas devido à insegurança que paira no ambiente interno, especialmente na produção, que concentra 91% dos funcionários. Ademais, essa confiança interna baixa deve ser somada a uma incerteza ambiental (externa) elevada, em função dos aspectos de mercado não favoráveis, pelo menos momentaneamente, o que possibilita um clima organizacional adverso.

Ainda, algumas das poucas regras existentes não se traduzem em prática generalizada, pois alguns funcionários as ignoram (e assim são autorizados tacitamente), sem que haja qualquer punição. Já para outros ocorrem penalidades, o que geram suspeitas sobre a efetividade das regras e, conseqüentemente, mais incertezas.

Os limites estratégicos da empresa não estão estabelecidos e isso faz com que ela navegue conforme surgem (ou se imaginam) as oportunidades, como por exemplo, a fabricação com marca

de terceiros ou a inclusão de jaquetas e cintos no mix de produtos, o que não ocorria anteriormente. Também a formação de parcerias com outras empresas, que normalmente não são duradouras e não implicam bons negócios, ocasionam dispersão de recursos financeiros e de esforços organizacionais.

Controle diagnóstico

O sistema de controle diagnóstico funciona de forma parcial ou incipiente. O sistema de informações está mais voltado para monitorar alguns indicadores ou resultados (custos, faturamento, lucro, produção, produtividade) e para a correção de desvios. Ainda assim, sua aplicação é relativamente recente e não contempla todas as informações necessárias. O sistema não está se prestando à análise de *feedback*, com caráter restritivo.

O sistema apresenta conexão parcial com os objetivos ou estratégias pretendidas e não é utilizado gerencialmente como instrumento de análise entre a estratégia prevista e a implementada, com a ênfase que deveria ser observada. Normalmente, compara-se o resultado com seu padrão ou com o valor anterior, mas não se analisa se há correlação ou pertinência desse resultado (ou variável) com a estratégia do negócio, ainda que essa estratégia não seja formalizada. O sistema de controle diagnóstico igualmente não é utilizado como ferramenta na busca de saltos quânticos significativos ou revolucionários.

O gerenciamento por exceção não se faz presente e auditorias para a verificação da confiabilidade das informações não ocorrem.

Controle interativo

O sistema de controle interativo funciona muito bem na empresa estudada, mas apenas em pesquisa e desenvolvimento de produtos, um de seus pontos mais fortes. Essa área é capitaneada pelo proprietário, que tem "*feeling*" apurado para a criação ou desenvolvimento de produtos, sabe onde buscar as informações que necessita (normalmente no exterior) e quais delas são adequadas para o mercado interno (95% da produção é colocada nesse mercado). O processo de pesquisa e desenvolvimento de produtos é operado pela chamada *equipe de modelagem*, que tem metodologia própria para essas tarefas, cujo grau de liberdade é bastante amplo para a criação, normalmente conduzido e orientado pelo proprietário.

Nesse setor, faz-se mais presente toda a “crença” que suporta o ponto mais forte da organização: a diferenciação do produto, seja por sua qualidade, seja pela sua inovação. Ainda que o uso do controle interativo, pelo menos parcialmente, ocorra na organização, há dúvidas que ele esteja, de fato, relacionado com a propensão à inovação (Gomez-Conde, Lopez-Valeiras, Ripoll-Feliú & Gonzalez-Sanchez, 2013).

Na questão das incertezas estratégicas, mudanças que podem invalidar a estratégia corrente do negócio, não há tradição de discutir ou avaliar, de forma sistemática ou não, quais as possíveis presunções ou choques externos que poderiam comprometer a visão de futuro do negócio. Algumas divagações são realizadas, por iniciativa da gerência, mas que não acabam sendo efetivamente consideradas em razão de que o proprietário não é afeito a esse tipo de iniciativa. Ele prefere atuar mais reativa a preventivamente.

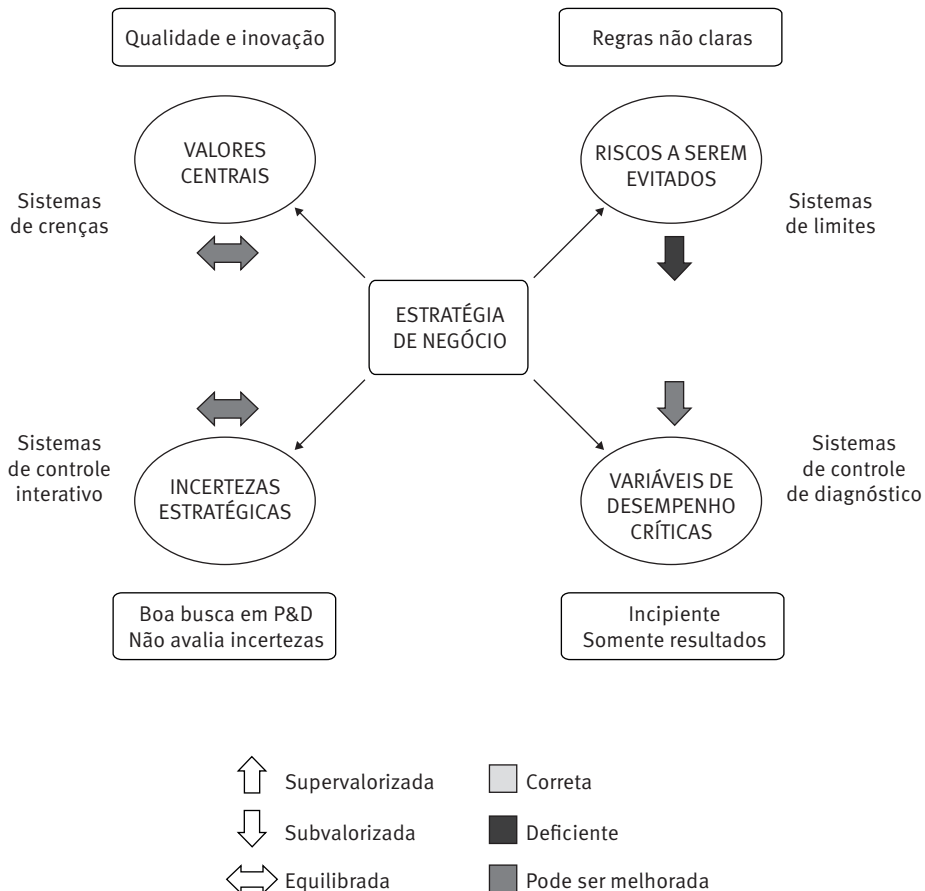
Isso ocorre apesar de estar ciente da dificuldade que a empresa vem enfrentando e que grande parte dela justamente é fruto desse comportamento reativo e imediatista, bem como da falta de controle diagnóstico.

A Figura 5 a seguir mostra um resumo da situação das alavancas de controle na empresa.

Conclusão

A empresa nasceu e cresceu com foco na diferenciação e em produtos voltados para o público masculino (pastas e carteiras). Como o crescimento se deu de forma abrupta e, paralelamente, o mercado se tornou mais competitivo e recessivo, voltou-se também para a fabricação de bolsas femininas, jaquetas e cintos com marca de terceiros, como forma de dar melhor ocupação para sua capacidade instalada. Hoje, sua configuração

FIGURA 5. Visão geral das alavancas de controle na empresa



Fonte: achados da pesquisa.

é indefinida entre diferenciação e custos. Ao mesmo tempo, o proprietário constituiu outras empresas, isoladamente ou em parceria, em ramos similares e outros diferentes, o que acabou por dispersar esforços e recursos financeiros. Isso caracteriza fortemente a falta de foco no negócio, bem como a falta de limites para o aproveitamento de oportunidades.

O crescimento da empresa se deu acompanhado da profissionalização da administração, e sua situação atual espelha bem essa característica, uma vez que a falta de conhecimento implicou má-regulação (e utilização) das alavancas de inspiração e restrição, o que resultou em desequilíbrio nos seus resultados. O negócio se concentrou ao longo do tempo fundamentalmente nas alavancas de inspiração, de forma instintiva, sem apego a qualquer orientação teórica, em detrimento de qualquer ação de restrição que poderia equilibrar a gestão do negócio.

Somente quando os resultados passaram a apresentar-se com sucessivos prejuízos se buscou dar maior ênfase nas alavancas restritivas, com o estabelecimento de indicadores e controles. Isso está requerendo um esforço muito maior para corrigir os rumos da empresa e/ou para reconquistar o equilíbrio. Como afirmam Fischmann & Zilber (2000), os indicadores de desempenho são imprescindíveis ao controle estratégico.

A empresa avançou muito ao longo do tempo e cresceu de forma significativa concentrando-se apenas nos aspectos da inspiração, notadamente na alavanca “crenças”, sem fazer qualquer movimento ou análise restritiva. Essa postura a fez percorrer um longo caminho sob esse modelo de gestão, o que levou primeiramente à perda de rentabilidade do negócio e, posteriormente, a seu desequilíbrio gerencial. Nota-se, portanto, que não houve deliberadamente um balanceamento adequado das alavancas que suportam a estratégia do negócio, ainda que inconscientemente pudesse ter havido. Isto é, não houve alternância de ênfase entre as alavancas que privilegiam a inspiração e a restrição, tendo predominado sempre as primeiras. Esse fato não possibilitou o necessário “nivelamento” do negócio — inspiração para crescer, restrição para consolidar o crescimento, com nova inspiração para novo crescimento, agora já com “fôlego” revigorado e com melhores condições de sustentabilidade do negócio, e assim por diante. Evidencia-se que a busca por oportunidades, normalmente ilimitadas, não foi contrabalançada com atitudes restritivas que deveriam ter

sido observadas, com o objetivo de equilibrar a tensão existente entre a criatividade e a disciplina. Como observado por Kapu Arachchilage & Smith (2013), o uso do controle diagnóstico tem efeito moderador maior sobre o desempenho do que o uso interativo.

Este trabalho buscou auxiliar na elucidação do uso das alavancas de controle como instrumento de diagnóstico para o controle estratégico. Foi possível, por meio dela, identificar os principais pontos de melhoria para a gestão estratégica da organização. A partir deles, a empresa pode avançar no sentido de equilibrar as alavancas de controle, o que, segundo Simons (1995), elevaria seu desempenho.

Futuros estudos podem focar tanto em propostas de solução dos problemas levantados como na investigação das outras empresas do mesmo proprietário ou de empreendedores com as mesmas características, a fim de que seja verificado se o modelo aqui encontrado se reproduz. Também investigações mais abrangentes, a partir de instrumentos que permitam quantificação, podem ajudar a entender qual a situação do controle estratégico no Brasil, mediante o uso do modelo das alavancas de controle.

REFERÊNCIAS

- Anthony, R. N., Dearden, J. & Bedford, N. M. (1984). *Management Control Systems*. 5 ed. Homewood: Richard D. Irwin.
- Anthony, R. N & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Arjaliès, D. L. & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 284-300. Recuperado de <http://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.003>
- Azeredo, A. J. (2008). *Desempenho econômico-financeiro de indústrias calçadistas brasileiras: uma análise do período de 2000 a 2006* (Dissertação de mestrado). Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Rio Grande do Sul.
- Cunningham, G. M. (1992). Management Control and Accounting Systems under Competitive Strategy. *Accounting, Auditing e Accountability Journal*, 5(2), 85-102.
- De Queiroz, A. D. (2002). *Apostila de Curso de Pós-graduação em Nível de Especialização*. Florianópolis: UFSC.
- Diehl, C. A. (2004). *Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado* (Tese de doutorado).

- Programa de Pós-graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Diehl, C. A. (2006). Gestão Estratégica de Custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 17(1 jan./mar), 99-112.
- Fischmann, A. A. & Zilber, M. A. (2000). Utilização de indicadores de desempenho para a tomada de decisões estratégicas: um sistema de controle. *Revista de Administração Mackenzie*, ano 1(1), 9-25.
- Fisher, J. (1995). Contingency-Based Research on Management Control Systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-53.
- Gomes, J. S. & Salas, J. M. A. (1999). *Controle de Gestão — uma abordagem contextual e organizacional*. 2 ed. São Paulo: Atlas.
- Gomez-Conde, J., Lopez-Valeiras, E., Ripoll-Feliú, V. M. & Gonzalez-Sanchez, M. B. (2013). El efecto mediador y moderador de la internacionalización en la relación entre los sistemas de control de gestión y el compromiso con la innovación. *Revista de Contabilidad*, 16(1), 53-65. Recuperado de 10.1016/S1138-4891(13)70006-2
- Goold, M & Quinn, J. J. (1990). The Paradox of Strategic Controls. *Strategic Management Journal*, 11, 43-57.
- Green, S. G. & Welsh, M. A. (1988). Cybernetics and Dependence: reframing the control concept. *Academy of Management Review*, 13(2), 287-301.
- Hofstede, G. (1978). The poverty of management control philosophy. *Management control philosophy*, 3(3), 450-461.
- Kapu Arachchilage, N. D., & Smith, M. (2013). The effects of the diagnostic and interactive use of management control systems on the strategy-performance relationship. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 11(1), 1-20. Recuperado de <http://ezp.waldenulibrary.org/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=89243766&scope=site>
- Kominis, G. & Dudau, A. I. (2012). Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England. *Management Accounting Research*, 23(2), 142-155.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management Control Systems: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.
- Miles, R. E. & Snow, C. C. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*. Nova York: McGraw-Hill.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (2000). *Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman.
- Otley, D. (1999). Performance Management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(nov. 1998), 363-382.
- Roesch, S. M. A. (1999). *Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração*. 2 ed. São Paulo: Atlas.
- Schreyögg, G. & Steinmann, H. (1987). Strategic Control: a new perspective. *Academy of Management Review*, 12(1), 91-103.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: how managers use innovative control systems do drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School.
- Vieira, L. M. & Paiva, E. L. (2005). Strategic changes within global chains: competitive criteria and organizational decisions. Em *Anais do VIII Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais — SIMPOI 2005 — FGV-EAESP*, São Paulo.
- Yin, R. K. (1994). *Case Study Research: design and methods*. 2 ed. Thousand Oaks: Sage Publications.