



Sistemas de Controles Gerenciais: uma revisão sistemática da literatura nacional

Resumo

Este estudo busca identificar, por meio de uma revisão sistemática da literatura as especificidades dos estudos nacionais a respeito de sistemas de controles gerenciais. Para isso, utilizou-se a ferramenta *Knowledge Development Process - Constructivist (ProKnow-C)*, da qual foram exploradas as duas primeiras fases que englobaram a seleção de 24 artigos, publicados em 17 revistas brasileiras listadas nos Qualis A2 a B2. Dentre os resultados, observou-se que dos 24 artigos, 9 tiveram a contribuição da professora Ilse Maria Beuren e 5 do professor Josir Simeone Gomes. Quanto à evolução temporal das publicações, destacam-se 5 artigos de 2019, 4 artigos em 2016, 3 de 2013 e 3 de 2018. O restante da amostra foi publicado entre 2006 e 2021. Complementar a evolução temporal, destaca-se também as revistas que tiveram as publicações com maior quantidade de artigos sendo: *Advances in Scientific and Applied Accounting*, *Enfoque: Reflexão Contábil* e *Revista Contabilidade & Finanças*, cada uma com 4 trabalhos que contribuíram para este estudo. No tocante à metodologia, a maioria dos estudos é de cunho descritivo, sendo 12 pesquisas qualitativas, 11 quantitativas e 1 se enquadra como quali-quantitativa. Ainda, o procedimento de levantamento é adotado em grande parte dos artigos selecionados, com adoção do questionário como instrumento de pesquisa. Constatou-se que do total de 24 artigos analisados, apenas 5 vinculam usar alguma teoria de sustentação. Essas características evidenciam, portanto, as especificidades dos trabalhos acerca de controles gerenciais publicados nacionalmente, além de potenciais vertentes da literatura mais desenvolvidas e outras que ainda precisam de mais atenção.

Palavras-chave: SCG. Tipos de controle. Teorias. Abordagem metodológicas. Qualis.

Linha Temática: Contabilidade Gerencial



1 Introdução

Robert Simons, célebre economista e estudioso da área de gestão, delineia grande notabilidade aos Sistemas de Controle Gerencial (SCG). Simons (1995) explana vastamente a respeito do tema a partir de sua função básica de reunir informações e procedimentos da entidade com o objetivo de analisar os padrões existentes nas atividades e definir as estratégias que serão seguidas para atingir as metas da organização. Com isso, SCG pode ser definido como um processo utilizado pelos gestores para influenciar a performance e o comportamento dos membros da organização, com a finalidade de assegurar que a estratégia seja realizada na prática e os objetivos sejam alcançados (Anthony, 2008). Os SCG são sistemas de rotinas formais estruturados a partir de determinadas informações e procedimentos considerados fundamentais para que os gestores exerçam a função de manter ou alterar as atividades das organizações conforme as estratégias previamente definidas (Simons, 1995). Ainda, os SCG também são compostos por controles informais, que incluem as políticas diárias da organização e estão relacionados à cultura organizacional, que englobam, por sua vez, atividades como interações frequentes, reuniões, debates, atitudes e modelo da alta administração, hábitos e outras influências organizacionais (Langfield-Smith, 1997).

O SCG pode ser estudado a partir de duas dimensões, desenho e uso (Ferreira & Otley, 2006; Beltrami et al., 2013). A primeira dimensão considera as características da informação e sua relação com as técnicas e artefatos utilizados pela contabilidade gerencial (Chenhall, 2003; Beltrami et al., 2013). Dentre essas variáveis pode-se citar o orçamento, planejamento estratégico e técnicas tradicionais de custeio (Beltrami et al., 2013). A segunda dimensão é definida por Simons (1995) como aquela que indica os objetivos principais quanto às informações geradas pelo sistema.

Diante do exposto, este estudo busca identificar, por meio de uma revisão de literatura, as especificidades dos trabalhos, tanto de natureza teórica quanto empírica, da literatura de controles gerenciais, publicadas nas revistas brasileiras. Para isso, foi realizada uma revisão sistemática da literatura com auxílio da ferramenta *Knowledge Development Process - Constructivist (ProKnow-C)*, pela qual foram selecionados 24 artigos finais para avaliação.

Este estudo, sob a perspectiva teórica, justifica-se pelo evidente crescimento das pesquisas no campo dos controles gerenciais nos últimos anos, o que enseja trabalhos que reúnam o que já se estudou acerca da matéria, uma vez que evidências teórico-empíricas demonstram que o uso de instrumentos modernos da Contabilidade Gerencial varia entre organizações e entre setores econômicos (Naranjo-Gil et al., 2009). Para além do campo acadêmico, esta pesquisa encontra notoriedade no processo de mudanças que vêm ocorrendo no ambiente financeiro mundial, que conta com a integração entre os mercados, a criação de novos produtos e operações, o aumento da sofisticação tecnológica e as novas regulamentações decorrentes da globalização, o que traz multiplicidade aos processos e riscos das organizações (Reis et al., 2015). Nesse sentido, a dinamicidade dos sistemas sociais das organizações que buscam a inovação demanda a todo momento a condução de novos desenhos em relação às funções dos SCG (Langfield-Smith, 1997; Lopes et al., 2019). Esse cenário global determina a sobrevivência das entidades, o que justifica a relevância do estudo, visto que a necessidade de conhecer o tema está se tornando cada vez mais essencial, o que se concretiza na prática a partir do ambiente que a organização está inserida e da mensuração da capacidade dos gestores de criar ambientes inovadores e estimular ideias criativas (Utzig & Beuren, 2014; Lopes et al., 2019).

A partir dessa exposição, tendo em vista o vasto campo de aplicação dos SCG e temas inerentes, há necessidade de reforçar os pilares teórico-empíricos, alicerçados em estudos de grande



relevância em diversos segmentos econômicos e contextos diferentes, já que essas são ferramentas para buscar a inovação, vantagem competitiva, processo estratégico e aperfeiçoamento (Lopes et al., 2019), que são basilares para a sobrevivência na estrutura de mercado atual. Nesse sentido, enfatiza-se a importância da exploração dos estudos de SCG publicados no Brasil, uma vez que amparam as futuras e possíveis aplicações dos pilares teórico-empíricos dos SCG no contexto real brasileiro, que, como qualquer país, demonstra particularidades, como legislação e cultura organizacional, que determinam e/ou limitam a aplicação dos SCG.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Sistemas de controles gerenciais – SCG

O controle gerencial é, de fato, essencial para qualquer organização porque consiste no processo que permite que os gestores influenciem os membros de uma organização no sentido de implementarem as estratégias da gestão, como um conjunto de instrumentos de suporte à gestão (Anthony, 2008). Sob a visão de Simons (1995), SCG são sistemas de rotinas formais que são construídos com base em informações e procedimentos fundamentais para que os gestores possam manter ou alterar as atividades das organizações. Portanto, Anthony (2008) traz um entendimento na mesma linha de Simons (1995) uma vez que este autor entende que existe um SCG quando há uma estrutura utilizada para manter e/ou alterar padrões existentes nas atividades da entidade, o que impacta na implementação das estratégias de gestão e nos direcionamentos de comportamentos dos colaboradores. No entanto, é evidente que para Simons (1995) o SCG é mais amplo que a definição de Anthony (2008), afinal, aquele aborda os contextos interno e externo da organização, visto que combina o estudo de como os gestores controlam a estratégia em relação às tensões, incentiva a integração de medidas de desempenho financeiro e não financeiro e também agrega as influências da participação dos funcionários (Degenhart et al., 2019).

Acerca da origem da aplicação dos SCG nas organizações ainda há controvérsias, pois, uma corrente entende que eles são aplicados e então adaptados conforme as estratégias da entidade; outra afirma que a fase de experimentação é que dá origem às estratégias e que estas são influenciadas pelos SCG (Anthony, 2008). A primeira corrente pressupõe o desenvolvimento das estratégias da entidade a partir de um processo formal e racional, o que é passível de visualização em um contexto de mercado com poucas ou lentas transformações. No entanto, em um outro cenário em que o mercado é dinâmico, a experimentação atrelada a processos *ad hoc* – aqueles voltados para este fim – encontra maior significado (Anthony, 2008), já que ao passo que as mudanças ocorrem, as entidades formam estratégias a favor do fluxo que objetivam.

Anthony (2008) argumenta que há quatro elementos essenciais comuns a todo SCG. O primeiro deles é um mecanismo detector ou sensor, que serve para medir o que está sendo controlado no processo. Para qualificar e quantificar as ocorrências deve-se atentar para um mecanismo assessor, que compara as captações do mecanismo detector com algum padrão ou expectativa parametrizados pela entidade. Em seguida, tem-se um mecanismo realizador – ou de *feedback* –, o qual analisa as informações recebidas do assessor e altera o que for necessário. Por fim, há uma rede de comunicações, que é a base da troca de informações entre os outros três mecanismos (Anthony, 2008).

Com base nesses elementos, pode-se inferir que para determinar a utilização de um ou outro SCG leva-se em consideração as características da organização e o seu contexto social. Em relação às características da entidade observa-se a sua dimensão, sua relação de propriedade, sua cultura, seu grau de descentralização e formalização e também aspectos das relações interpessoais (Gomes & Amat, 2002, Albuquerque et al., 2011). A respeito do contexto social, o grau de dinamismo e a



concorrência são determinantes, uma vez que quanto mais expressivas essas duas variáveis, maior será a tendência à descentralização. Ainda, quanto maior for a organização, crescerá na mesma medida a necessidade de haver um controle formal para garantir o alinhamento da equipe nos aspectos pertinentes à gestão e à delegação de autoridade (Gomes & Amat, 2001, Albuquerque et al., 2011).

Considerando as particularidades das organizações, existem vários tipos de controles que compõe o SCG. Para melhor entendimento acerca do tema, a Tabela 1 traz alguns dos diversos tipos de controles com suas respectivas definições.

Tabela 1 – Tipos de controle

Tipo de controle	Descrição	Referência
Familiar	Aplicado a organizações que não necessariamente sejam familiares, mas que tenham essas características: empresas pequenas, de controle mais informal e gerência bastante centralizada, já que normalmente são próprios donos que atuam na gestão e acabam delegando poucas tarefas, o que dispensa controles muito formais ou estruturados.	Gomes e Amat (2001); Albuquerque et al. (2011)
Burocrático	Aplicado a empresas de grande porte, centralizadas e interiorizadas, para manter a rigidez das normas e a estrutura hierárquica. Esse contexto confere pouca autonomia e é avessa à delegação de tomadas de decisões, já que o ambiente por si só não é tão competitivo.	
Resultados	Encontrados em contextos muito competitivos, nos quais a descentralização de gestão impera e a delegação de tarefas acontece por centros de responsabilidades. Gestões descentralizadas por sua própria lógica determinam maior necessidade de controles, afinal, o ambiente confere mais autonomia, responsabilidade e discricionariedade para os diversos tomadores de decisão, que devem estar sempre alinhados, com os mesmos objetivos, diretrizes e metas.	
<i>Ad hoc</i>	Utilizados predominantemente em grandes empresas de nichos muito dinâmicos e complexos, que exigem inovação constante, como os setores de tecnologia e <i>design</i> . Nesse tipo de controle também há divisão por centros de responsabilidade.	
Coercitivos	Aplicados para monitorar o cumprimento dos procedimentos da empresa, estabelecendo previamente as redes de relacionamentos, assim como a alocação de recursos. Portanto, os SCGs são utilizados para garantir o alcance dos objetivos da organização e para permitir que os funcionários busquem oportunidades e resolvam problemas.	Mahama e Cheng (2013); Beuren e Santos (2019)
Habilitantes	Buscam o diálogo interativo, desenvolvem ideias pelo inesperado, promovem a confiança e os problemas são vistos como oportunidades.	Hoy e Sweetland (2001); Beuren e Santos (2019)
Diagnósticos	Utilizados para monitorar os resultados organizacionais e corrigir desvios em relação ao padrão de desempenho definido. Visa alinhar o comportamento dos colaboradores aos objetivos organizacionais, em busca da aplicação da estratégia definida.	Simons (1995); Beltrami et al., (2013)
Restrições	Objetiva estabelecer limites para a busca de oportunidades baseada na gestão de riscos, restringindo a ação dos colaboradores em determinados aspectos, para evitar que atuem em benefício próprio.	
De Crenças	Busca uniformizar valores básicos, propósitos e direção dos rumos da organização, motivando e inspirando os colaboradores a buscarem novas oportunidades a partir dos valores centrais da empresa.	



Cibernéticos	Visam a comparação dos resultados realizados com os resultados planejados. Trabalham a partir da mensuração do desempenho, comparação com padrões previamente definidos, indicação de eventuais variações e geração de decisão de correção com base nessa variação.	Malmi e Brown (2008); Silva (2016)
Administrativos	Procuram trabalhar no direcionamento do comportamento dos colaboradores, a partir do monitoramento e da definição do processo de especificação das tarefas desempenhadas ou não.	
Remuneração e recompensa	Buscam alinhar os objetivos de indivíduos e grupos com os objetivos organizacionais. Funcionam como incentivos para a realização dos objetivos definidos no planejamento.	
Planejamento	Caracterizado pelo princípio do planejamento, a organização estabelece suas metas e depois direciona os esforços para cumpri-las.	
Culturais	Existem três tipos de controles culturais: controles de valores (que os gerentes usam para influenciar os colaboradores para caminharem por um objetivo comum), controles de símbolos (podem ser encontrados na forma como os espaços físicos são estruturados ou na forma como as pessoas se vestem) e controles de grupos (valores e crenças compartilhados por cerimônias de grupo, a partir de um processo de socialização)	

Fonte: Elaborado pelos autores.

A literatura, ainda, apresenta taxonomias com funcionalidade de abordar o desenho e uso dos SCG, e a uma das mais disseminadas é as alavancas de Simons, também chamada de *Levers of Control – LoC*, que foram desenvolvidas em quatro diferentes sistemas: Sistemas de Crenças, Sistemas de Fronteira, Sistemas de Controle Diagnóstico e Sistemas de Controle Interativo. As quatro alavancas foram criadas para serem aplicadas em conjunto, ainda que tenham focos específicos, com o a partir da própria definição dessa abordagem de Simons é possível extrair quatro conceitos importantes para analisar as alavancas: valores fundamentais, riscos a serem evitados, variáveis críticas de desempenho e incertezas estratégica (Simons, 1995).

O primeiro conceito, valores fundamentais, são controlados pelos sistemas de crenças, que encorajam a exploração de oportunidades e apresentam crenças extensamente difundidas (Simons, 1995). Os sistemas de crenças é um conjunto declarado formalmente de definições organizacionais reportado pela alta gestão e que é reforçado para padronizar valores, propósitos e direção para a organização (Simons, 1995; Degenhart et al., 2019), o que nada mais é que um alinhamento de estratégias. Assim, sistema de crenças busca uniformizar valores básicos, propósitos e direção para a empresa, o que é alcançado a partir da motivação e inspiração dos colaboradores para criarem e se esforçarem na busca de novas oportunidades (Simons, 1995, Beltrami et al., 2013)

A respeito do conceito de riscos a serem evitados, considera-se que são controlados pelos sistemas de fronteira, que limitam e restringem de certa forma os domínios da entidade acerca de novas oportunidades, funcionando como freios da organização (Simons, 1995; Degenhart et al., 2019). Esta alavanca preza por um ambiente com colaboradores capacitados, por considerar que este é mais propício ao cumprimento de regras, pois estas seriam criadas pelos próprios funcionários, uma vez que estes seriam qualificados para desempenhar tais diligências e solucionar eventuais situações decorrentes das decisões (Simons, 1995; Degenhart et al., 2019). Apresentado este panorama, conclui-se que os sistemas de fronteiras participam da limitação do comportamento dos participantes da organização a partir do controle os riscos a serem evitados (Pletsch et al., 2016), visando delimitar as ações a fim de evitar o descompasso entre os objetivos pessoais e organizacionais.

As variáveis críticas de desempenho são controladas pelos sistemas de controle diagnóstico,



que funciona para monitorar, avaliar e recompensar as execuções em áreas fundamentais da entidade (Simons, 1995; Degenhart et al., 2019). Portanto, o objetivo dessas variáveis é fornecer meios para que a organização analise se a estratégia pretendida está sendo realizada efetivamente (Degenhart et al., 2019). Ainda, pode-se dizer que os sistemas de controle de diagnóstico têm o seu papel em relação às variáveis críticas ao monitorarem, avaliarem e recompensarem a realização de metas (Simons, 1995, Pletsch et al. 2016). Nesse sentido, para elucidar a compreensão acerca dos sistemas de controle diagnóstico, são mecanismos formais que permitem o monitoramento dos resultados das entidades para permitir que desvios em relação ao padrão de desempenho sejam corrigidos, utilizando-se de dados quantitativos, análises estatísticas, análises de variância e análises periódicas para identificar fatos incomuns relevantes a ponto de serem classificados como potenciais problemas (Simons, 1995; Degenhart et al., 2019).

Por fim, segundo Simons (1995), o conceito de incertezas estratégicas está atrelado aos sistemas de controle interativo, que visam incentivar a aprendizagem organizacional e desenvolvimento de novas ideias e estratégias. Esses sistemas têm a função de estimular a aprendizagem organizacional e o processo de desenvolvimento de novas ideias e estratégias, controlando, assim, as incertezas estratégicas (Simons, 1995; Pletsch et al. 2016). O objetivo dos controles interativos é servir como mecanismos para instruir-se acerca de novas oportunidades estratégicas (Widener, 2007; Degenhart et al., 2019), o que será obtido a partir da interação entre subordinados e superiores (Simons, 1995; Degenhart et al., 2019), como uma troca de conhecimentos e percepções.

Nessa lógica, vale ressaltar a influência estratégica do SCG a partir de rotinas construídas a partir de informações e procedimentos criadas para obter evidências de incertezas e riscos estratégicos (Simons, 1995). A partir desta constatação, infere-se que os SCG demonstram notável importância no auxílio à renovação das estratégias da empresa, considerando os cenários atualizados, ameaças organizacionais e aproveitamento de oportunidades. Isso significa que o SCG encontra apoio na relação entre a estratégia e a implementação, trabalhando como uma ponte essencial para tornar verídico na prática as estratégias da organização, o que influencia, por consequência, na performance da entidade (Beltrami et al., 2013):

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo, por ter como finalidade descrever, ou definir, um determinado assunto, o que pode ser realizado a partir da criação de perfis de problemas, pessoas ou eventos (Cooper & Schindler, 2011), caracteriza-se como descritivo. Trata-se de uma pesquisa documental realizada a partir do levantamento de material bibliográfico (Cooper & Schindler, 2016). A análise de dados foi realizada a partir da técnica de análise de conteúdo (Souza et al., 2016).

A primeira etapa consistiu na seleção dos artigos a partir da base de dados das 17 revistas da área de sociais aplicadas com maiores Qualis conforme também trabalhadas por Coelho et al. (2020) (Tabela 2).

Tabela 2 - Seleção de revistas

Título do periódico	Abreviação	Criação periódico	Estrato Qualis
Contabilidade Vista & Revista	CV&R	1989	A2



RCO - Revista de Contabilidade e Organizações	RCO	2007	A2
Revista Contabilidade & Finanças (online)	RC&F	1989	A2
Revista Contemporânea de Contabilidade (UFSC)	RCC-UFSC	2004	A2
Revista Universo Contábil	RUC	2005	A2
<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i>	ASAA	2008	B1
Base - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS	BASE	2004	B1
Contabilidade, Gestão e Governança	CGG	2009	B1
Enfoque: Reflexão Contábil	ERC	2005	B1
REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	REPEC	2007	B1
Pensar Contábil	PC	1998	B2
Reunir: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade	REUNIR	2011	B2
Revista Catarinense da Ciência Contábil	RCCC	2001	B2
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	RCMCC -UERJ	1996	B2
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	RGFC	2011	B2
Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ)	SCG-UFRJ	2006	B2
Tecnologias de Administração e Contabilidade	TAC	2011	B2

Fonte: Os autores (2021).

Acerca do procedimento de coleta e análise de dados, recorreu-se ao *ProKnow-C*, metodologia usada na construção de conhecimento ao compor uma revisão bibliográfica de pesquisa organizada em quatro estágios, sendo eles seleção de portfólio, análise bibliométrica, análise sistemática e a partir do conhecimento coletado proposição de questão e objetivos do estudo (Vaz et al., 2012). Foram utilizadas, então, as duas primeiras fases do *ProKnow-C*, que englobam a seleção do portfólio dos 24 artigos sobre o tema da pesquisa e a análise bibliométrica desta seleção (Ensslin & Gasparetto, 2016).

Escolhidos os periódicos, partiu-se para a busca dos artigos a partir de palavras-chave: “Controles Gerenciais”, “SCG” e “Sistema de controle gerencial”. Com estas buscas, extraiu-se 130 artigos publicados entre 2006 e 2021. Destes, 10 eram duplicados, restando 120 artigos para análise dos títulos. Com este filtro, restaram 27 artigos, uma vez que os outros apenas citavam temas relacionados aos controles gerenciais, depois disso, partiu-se para leitura de seus resumos, com o objetivo de verificar se o artigo realmente estava alinhado com o tema de estudo. Restaram 24 artigos, que foram lidos integralmente para confirmar o alinhamento e todos reconhecidos cientificamente foram selecionados para a amostra final, já que além da adequação ao tema, estavam todos disponíveis.

Tabela 3 – Artigos selecionados

ID	Autor/Ano	Periódico	Título
1	Rodrigues e Gomes (2006)	Revista Contemporânea De Contabilidade	Controle gerencial em empresas internacionalizadas: o caso da construtora Norberto Odebrecht S.A.
2	Albuquerque e Silva (2009)	Pensar Contábil	Características do Sistema de Controle e o Desenho do Sistema de Controle
3	Arantes, Mottin e Gomes (2011)	Contabilidade Vista & Revista	O Impacto da Internacionalização sobre os Sistemas de Controle Gerencial de Empresas Brasileiras: o Caso da Método Engenharia e da Totvs S/A.
4	Faia, Millan e Gomes (2013)	Revista Contemporânea de Contabilidade	Avaliação do sistema de controle gerencial de uma empresa do setor químico: um estudo de caso.
5	Oyadomari et al. (2013)	Revista de Contabilidade e Organizações	Inovação de práticas de controle gerencial e fontes de informação.

ORGANIZAÇÃO





6	Lopes e Gomes (2013)	Revista Universo Contábil	O impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de empresas do setor de indústrias têxtil brasileiro: estudos de casos do segmento de moda feminina
7	Reis, Gomes e Dalbem (2014)	Revista de Sociedade, Contabilidade e Gestão	Controle de Gestão nos Maiores Bancos Múltiplos Brasileiros: o Impacto da Internacionalização e da Convergência Contábil sobre os Sistemas de Controle
8	Canan et al. (2016)	Enfoque: Reflexão Contábil	Compromissos e sistemas de controle na saúde pública: o caso dos médicos.
9	Mendes et al. (2016)	Enfoque: Reflexão Contábil	Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial.
10	Pletsch, Lavarda e Lavarda (2016)	Enfoque: Reflexão Contábil	Sistema de controle gerencial e sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas.
11	Junqueira et al. (2016)	Revista Contabilidade & Finanças	Efeito das Escolhas Estratégicas e dos Sistemas de Controle Gerencial no Desempenho Organizacional.
12	Moreira, Borges e Santiago (2017)	Contab., Gestão e Governança	Relação Entre Formação Estratégica e Sistemas de Controle Gerencial
13	Santos, Beuren e Issifou (2018)	Contabilidade, Gestão e Governança	Efeitos da Avaliação de Desempenho na Performance Gerencial Mediada pelo <i>Feedback</i> e Sistema de Recompensas
14	Lopes e Beuren (2018)	Revista de Contabilidade e Organizações	Reflexos da cultura local nos sistemas de controle de incubadoras de empresas.
15	Souza e Beuren (2018)	Revista Contabilidade & Finanças	Reflexos do sistema de mensuração de desempenho habilitante na performance de tarefas e satisfação no trabalho.
16	Santos et al. (2018)	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i>	Características das empresas e dos gestores que influenciam o uso de controles gerenciais
17	Lopes, Beuren e Gomes (2019)	Revista Universo Contábil	Influência do uso do sistema de controle gerencial e da estratégia organizacional no desempenho da inovação
18	Beuren e Santos (2019)	Revista Contabilidade & Finanças	Sistemas de controle gerencial habilitantes e coercitivos e resiliência organizacional
19	Defaveri, Baldissera e Vesco (2019)	Enfoque: Reflexão Contábil	Sistemas de controle gerencial no setor público: a influência dos benefícios líquidos percebidos por contadores no desenho do sistema em prefeituras do Paraná
20	Degenhart e Beuren (2019)	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i>	Consolidação do modelo das alavancas de controle de Simons: análise sob a lente da teoria ator-rede
21	Oro e Lavarda (2019)	Revista Contabilidade & Finanças	Interface dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar.
22	Soares e Arantes (2020)	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i>	Relação entre ambidestralidade e sistemas de controles gerenciais em ONGs brasileiras
23	Silva e Beuren (2020)	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting</i>	Efeitos dos sistemas de controle gerencial e do compartilhamento de informações no risco interorganizacional de uma rede de franquia
24	Santos et al. (2021)	Contabilidade Vista & Revista	Influência do desenho dos sistemas de controle gerencial no desempenho de tarefas mediado pela aprendizagem organizacional

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Para análise dos artigos foram planilhados para identificar suas características individuais, assim como sua classificação em relação às classificações dos SCG para facilitar a análise. Dentre as características individuais, explorou-se as diferentes abordagens em relação os objetivos, problema, procedimentos, instrumento e amostra de pesquisa, segmento de atuação e técnicas de



análise de dados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Variáveis básicas

A análise dos artigos selecionados iniciou pela separação de suas variáveis, como ano de publicação, revista, autores, classificações metodológicas e de procedimento, a partir da construção de uma planilha, da qual foram extraídas as percepções que são apresentadas a seguir.

Na Tabela 4, apresenta-se a primeira variável, a relação dos autores que mais construíram para este estudo, sendo organizada de forma a demonstrar, na primeira linha, a autora que mais produziu artigos selecionados, até os autores que tiveram apenas um artigo incluído na amostra, estando estes abrangidos na categoria “Outros”.

Tabela 4 – Autores com maiores contribuições na amostra

Autores	Quantidade de artigos
Ilse Maria Beuren	9
Josir Simeone Gomes	5
Vanderlei dos Santos	4
Carlos Eduardo Facin Lavarda	2
Iago França Lopes	2
Tayse Gomes	2
Outros autores (com 1 artigo)	45

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Todos os artigos foram elaborados em parceria, sendo que dos 69 artigos, 9 tiveram a contribuição da professora Dra. Ilse Maria Beuren e 5 tiveram a contribuição do professor Josir Simeone Gomes. Ainda, 26 dos 69 autores possuem ou possuíram vínculo com a Universidade Federal de Santa Catarina, sendo esta, portanto, a instituição mais recorrente na amostra de artigos.

A próxima variável avaliada trata-se da evolução temporal das publicações selecionadas, destacam-se cinco artigos de 2019, quatro artigos em 2016, três de 2013 e três de 2018. O restante da amostra foi publicado entre 2006 e 2021. Complementar à evolução temporal destaca-se também as Revistas que tiveram as publicações com maior quantidade de artigos selecionados, sendo: *Advances in Scientific and Applied Accounting*, Enfoque: Reflexão Contábil e Revista Contabilidade & Finanças, cada uma com 4 trabalhos que contribuíram para este estudo. Ademais, dentre os periódicos que publicaram artigos selecionados, cinco são classificados como “A2”, três como “B1” e duas como “B2”. Portanto, a seleção de artigos apresenta certa variação em relação à classificação dos periódicos nos quais foram publicados e há predominância de artigos com as mais altas qualificações.

Com o objetivo de pormenorizar a análise dos artigos do portfólio, utilizado como base deste estudo, apresenta-se a Tabela 5, que demonstra a quantidade de artigos em relação às abordagens de problema, objetivos, procedimentos, instrumentos de pesquisa e procedimentos técnicos.

Tabela 5 – Abordagem metodológicas

Abordagem	Tipo	Qt. artigos
Do problema	Quantitativa	12
	Qualitativa	11
	Quali-quantitativa	1



Dos objetivos	Descritiva	19
	Exploratória	5
Dos procedimentos	Bibliográfico	12
	Estudo de caso	7
	Levantamento	14
Do instrumento de pesquisa	Questionário	12
	Entrevista	9
	Observação	5
	Documental	10
Dos procedimentos técnicos (tratamento dos dados)	Anova e cluster	1
	Análise narrativa e Análise discurso	1
	Análise de homogeneidade (HOMALS)	1
	Entropia da informação	1
	Modelagem de equações estruturais	9
	Análise de conteúdo	10
	Estatística descritiva, Correlação de Spearman, Mann-Whitney e Kruskal-Wallis	1

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

A maioria dos estudos é de cunho descritivo, sendo 12 pesquisas qualitativas, 11 quantitativas e uma se enquadra como quali-quantitativa, como fica evidenciado na Tabela 5. Ainda, o procedimento de levantamento é adotado em grande parte dos artigos selecionados, com adoção do questionário como instrumento de pesquisa. Em relação à forma de abordagem dos procedimentos técnicos, destaca-se que dez artigos utilizaram a técnica de análise de conteúdo e nove utilizaram a técnica de modelagem de equações estruturais.

4.2 Variáveis avançadas

Em relação às variáveis avançadas, procurou-se mapear as diferentes abordagens ao tema de controles gerenciais, além das teorias de sustentação utilizadas pelos artigos selecionados, assim como os segmentos de pesquisa abordados.

Tabela 6 – Abordagens de SCG

Tipo de abordagem	Quantidade de artigos	ID dos artigos
Alavancas de Simons	11	10, 12, 13, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22 e 24
Outras	13	1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 14, 18 e 23

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Conforme a Tabela 6, a grande maioria dos artigos do portfólio trata dos controles gerenciais maneira geral, sem haver direcionamento para um enfoque específico, apesar de alguns deles se limitarem a determinados setores da economia, como o setor hospitalar, de engenharia ou químico. Treze dos 24 artigos trazem análises a partir das “Alavancas de Simons”, sendo que outros dois focam nos controles coercitivo e habilitante e dois outros, ainda, tomam os controles interativo e diagnóstico para suas bases de estudo.

Outrossim, constatou-se que, dentre os 24 artigos selecionados, apenas 5 vinculam suas análises a ao menos uma teoria de sustentação.

Tabela 7 - Teorias

Teorias de sustentação	Quantidade de artigos	ID dos artigos
Teoria Ator-Rede	1	20
Teoria da Contingência	3	11, 16 e 21



Teoria das Restrições	1	16
Teoria das Cooperação	1	23

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Sob o escopo da Teoria Ator-Rede, o ator é definido a partir do papel que desempenha, do quão ativo, repercussivo é, e quanto efeito produz na sua rede (Latour, 2005; Degenhart et al., 2019). Assim, ela focaliza a rede de atores, que corresponde a um ator centrista proposital e uma reunião de elementos e relações, na premissa de que a realidade é movida por mecanismos de ação, e qualquer componente da rede, material ou imaterial, pode interagir com os demais componentes (Callon, 1999; Degenhart et al., 2019). Ela pode ser entendida sob três aspectos: reconhece atores humanos e não-humanos na mesma intensidade, segue os atores na rede e ausência de definição do que é um ator. A Teoria Ator-Rede é aplicada nas pesquisas de Contabilidade com a finalidade de reposicionar ou mesmo reabilitar as tecnologias e inovações em Contabilidade nas explicações sociológicas, além de entender os objetos e conhecimento como parte de uma constelação de conhecimentos organizacionais.

A Teoria da Contingência, por sua vez, advoga que as organizações são influenciadas pelo ambiente e de que a mudança ambiental é gradual, exigindo uma mudança organizacional. Assim, apresenta a ideia de que a empresa deve adequar a sua estrutura à contingência, pois se esta passa por transformações, é natural que existam ajustes na estrutura organizacional para evitar a redução no desempenho, que decorre da inadequação (Donaldson, 2001, p. 119; Junqueira et al., 2016). Em síntese, as pesquisas realizadas que utilizam essa teoria como referencial procuram identificar a influência das variáveis contingenciais na organização e nos SCG.

A Teoria das Restrições determina que a entidade deve avaliar a margem de contribuição por fator limitante de produção (Santos et al., 2018). E, finalmente, segundo a Teoria da Cooperação, as entidades que se alocam em redes de negócios devem cooperar com o objetivo de estruturar uma construção social, a partir de processos que proporcionem benefícios mútuos aos componentes da rede (Mahama, 2006.; Silva et al., 2020).

Por fim, procurou-se extrair dos artigos selecionados seus segmentos e/ou empresa de atuação, ou áreas, de pesquisa, como denota a Tabela 8.

Tabela 8 – Segmentos

Segmentos	Quantidade de artigos	% em relação ao portfólio
Empresarial - geral	8	33,33%
Controladoria, contabilidade e finanças - serviços	3	12,50%
Construção Civil	2	8,33%
Industrial	2	8,33%
Agroindústria	1	4,17%
Bancário	1	4,17%
Engenharia	1	4,17%
Médico-hospitalar	1	4,17%
Franquias de saúde, beleza e bem-estar	1	4,17%
Químico	1	4,17%
Serviços de educação	1	4,17%
Serviços geral e comércio	1	4,17%
Setor público	1	4,17%

Fonte: Dados da Pesquisa (2021).

Com essa análise, concluiu-se que sete dos 24 artigos do portfólio estudam a área



empresarial, que inclui empresas familiares, empresas brasileiras listadas entre as Melhores & Maiores da Revista Exame de 2016, empresas com foco em inovação e tecnologia, empresas de grande e médio porte e também empresas que passaram por processos de combinação de negócios.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo fazer uma revisão de literatura, com o auxílio da ferramenta *Knowledge Development Process - Constructivist (ProKnow-C)*, para identificar as especificidades dos trabalhos, tanto de natureza teórica quanto empírica, da literatura de controles gerenciais. Procurou-se evidenciar o que os estudos nacionais trazem a respeito dos SCG, a partir de uma amostra científica de trabalhos publicados em revistas listadas nos Qualis A2 a B2.

Dentre os 24 artigos selecionados, inferiu-se que os professores Ilse Maria Beuren e Josir Simeone Gomes contribuíram para este tema com maior notoriedade. Ainda, sobre a evolução temporal das publicações selecionadas, destacam-se cinco artigos de 2019, quatro artigos em 2016, três de 2013 e três de 2018. Identificou-se também três veículos de publicação com maior notoriedade para esta pesquisa: *Advances in Scientific and Applied Accounting*, *Enfoque: Reflexão Contábil* e *Revista Contabilidade & Finanças*.

A partir das análises realizadas neste estudo, conclui-se que há um grande espectro de pesquisas acerca dos Controles Gerenciais formais e informais. Esta colocação se justifica pela crescente necessidade de atualização das organizações quanto às formas de gestão, considerando as complexas estruturas organizacionais, a crescente competitividade que se alastra pelo mercado e o progressivo desenvolvimento tecnológico. Ainda, observou-se que os SCG originam diversos outros temas que contam com muitas particularidades, como o uso e desenho dos SCG e as suas relações com nichos específicos, como empresas familiares, químicas ou construtoras civis.

Nessa esteira, pode-se dizer que há necessidade de aprofundamento nas pesquisas acadêmicas para que a importância e aplicação dos SCG sejam exploradas de forma clara e para que seja possível aproximar dos possíveis usuários tais informações. Isso significa que ainda existem lacunas a serem preenchidas no campo dos SCG na literatura brasileira, o que se justifica pela falta de conclusividade das pesquisas empíricas anteriores, que apenas apresentam indícios da correlação de dependência entre a estrutura do SCG e algumas variáveis como porte, setor econômico, desempenho financeiro e ciclo de vida operacional (Mendes et al., 2016).

Esta pesquisa se limitou à seleção de 24 artigos publicados em revistas listadas nos estratos do Qualis Capes de A2 a B2 e esses artigos foram escolhidos a partir das palavras-chave “Sistema de Controle Gerencial”, “Controle Gerencial” e “SCG”. Ainda, alguns artigos foram excluídos antes da seleção da última amostra por não haver alinhamento entre o título e/ou resumo com o tema desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, C. D. M., & Silva, M. R. (2011). Características do Sistema de Controle e o Desenho do Sistema de Controle. *Pensar Contábil*, 12(49).
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Arantes, A. D. A. R. B., & Soares, J. L. (2021). Relação entre ambidestralidade e sistemas de controles gerenciais em ongs brasileiras. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 147-165.



- Arantes, B. R., Mottin, A., & Gomes, J. S. (2010). O Impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de empresas brasileiras: o caso da Método Engenharia e da Totvs S/A. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(4), 63-87.
- Beltrami, L. C., Gomes, S. M., & Araújo, D. M. (2013). Sistemas de controle gerencial e desempenho corporativo: um estudo empírico em instituições de ensino superior. *In Anais ... XXXVII ANPAD*.
- Beuren, I. M., & Santos, V. D. (2019). Sistemas de controle gerencial habilitantes e coercitivos e resiliência organizacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30, 307-323.
- Canan, I., Baggenstoss, S., Moura, C. P., & de Almeida, P. V. (2015). Compromissos e sistemas de controle na saúde pública: o caso dos médicos. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 34(3), 41-55.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Coelho, G. N., Hammes Junior, D. D., dos Santos, E. A., Petri, S. M., & Lunkes, R. J. (2020). Análise dos Prazos de Avaliação de Artigos Científicos dos Periódicos da Área de Contabilidade no Brasil. *Revista Mineira De Contabilidade*, 19(2), 31-43.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2016). *Métodos de Pesquisa em Administração-12ª edição*. McGraw Hill Brasil.
- Defaveri, I. R., Baldissera, J. F., & Dal Vesco, D. G. (2020). Sistemas de controle gerencial no setor público: a influência dos benefícios líquidos percebidos por contadores no desenho do sistema em prefeituras do Paraná. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 155-173.
- Degenhart, L., & Beuren, I. M. (2019). Consolidação do modelo das alavancas de controle de Simons: análise sob a lente da teoria ator-rede. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 12(1).
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Sage.
- da Silva Faia, V., Milan, J. B., & Gomes, J. S. (2013). Avaliação do sistema de controle gerencial de uma empresa do setor químico: um estudo de caso. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(19), 97-118.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2006). Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. *Recuperado de <http://ssrn.com/abstract>*, 896228.
- Gomes, J. S., & Amat, J.M. (2002). *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional: textos e casos*. Atlas.
- Hoy, W. K., & Sweetland, S. R. (2001). Designing better schools: The meaning and measure of enabling school structures. *Educational administration quarterly*, 37(3), 296-321.
- Junqueira, E., Dutra, E. V., Zanquetto, H., & Gonzaga, R. P. (2016). Efeito das escolhas estratégicas e dos sistemas de controle gerencial no desempenho organizacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27, 334-348.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 207-232.
- Lopes, I. F., & Beuren, I. M. (2018). Reflexos da cultura local nos sistemas de controle de incubadoras de empresas. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 12, e142273-e142273.



- Lopes, I. F., Beuren, I. M., & Gomes, T. (2019). Influência do uso do sistema de controle gerencial e da estratégia organizacional no desempenho da inovação. *Revista Universo Contábil*, 15(1).
- Lopes, R. D. S. S. (2012). *O impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de empresas do setor de indústria têxtil brasileiro: estudos de casos do segmento de moda feminina*. 150 f. Dissertação (Mestrado em Controle de Gestão) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.
- Mahama, H. (2006). Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: A survey in the mines. *Management Accounting Research*, 17(3), 315-339.
- Mahama, H., & Cheng, M. M. (2013). The effect of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(1), 89-114.
- Mendes, A. C. A., Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Kruger, S. D. (2016). Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 35(2), 87-103.
- Moreira, M. A., Borges, D. L., & Santiago, A. M. (2017). Relação Entre Formação Estratégica e Sistemas de Controle Gerencial. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 20(1), 133-152.
- Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. (2009). How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. *European accounting review*, 18(4), 667-695.
- Oro, I. M., & Lavarda, C. E. F. (2019). Interface dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30, 14-27.
- Oyadomari, J. C. T., de Aguiar, A. B., Chen, Y. T., & Dutra-de-Lima, R. G. (2013). Inovação de práticas de controle gerencial e fontes de informação. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 7(19), 16-26.
- Pletsch, C. S., & Lavarda, C. E. F. (2016). Uso das alavancas de controle de Simons (1995) na gestão de uma cooperativa agroindustrial. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(28), 18-31.
- Pletsch, C. S., Lavarda, C. E. F., & Lavarda, R. A. B. (2016). Sistema de controle gerencial e sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 35(3), 69-82.
- Reis, J. C. D., Gomes, J. S., & Dalbem, M. (2015). Controle de Gestão nos Maiores Bancos Múltiplos Brasileiros: o impacto da internacionalização e da convergência contábil sobre os sistemas de controle. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 9(2).
- Ribeiro, A. C., & Santos, E. A. (2019). Produção científica sobre inovação: o que tem sido abordado nos cursos stricto sensu da área de ciências contábeis do Brasil? *Revista Gestão Organizacional*, 12(3).
- Rodrigues, A., & Gomes, J. S. (2006). Controle gerencial em empresa internacionalizadas: o caso da construtora Noberto Odebrecht SA. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 3(5), 75-96.



- Santos, E. A.; Lunkes, R. J. (2017). Construção de conhecimento sobre Sistemas de Controle Gerencial: Mapa Conceitual com base em suas especificidades. *In ... Anais XVII USP International Conference in Accounting e XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo.
- Santos, V., Beuren, I. M., Theiss, V., & Gomes, T. (2021). Influência do desenho dos sistemas de controle gerencial no desempenho de tarefas mediado pela aprendizagem organizacional. *Contabilidade Vista & Revista*, 32(1), 132-159.
- Santos, V., Beuren, I. M., Corrêa, N. L., & Martins, L. B. B. (2018). Características das empresas e dos gestores que influenciam o uso de controles gerenciais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 003-023.
- Santos, V., Beuren, I. M., & Issifou, M. (2019). Efeitos da avaliação de desempenho na performance gerencial mediada pelo feedback e sistema de recompensas. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 22(1), 38-58.
- Silva, A., & Maria Beuren, I. (2020). Efeitos dos sistemas de controle gerencial e do compartilhamento de informações no risco interorganizacional de uma rede de franquia. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 13(1).
- Silva, W. P. D. (2016). *Controles gerenciais num ambiente de incertezas estratégicas: estudo de caso no setor de autopeças*. . 65 f. Dissertação (Controladoria Empresarial) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control* (Cambridge, MA: Harvard Business School Press).
- Souza, F. F., Ensslin, S. R., & Gasparetto, V. (2016). Avaliação de desempenho na contabilidade gerencial: aplicação do processo ProKnow-c para geração de conhecimento. *Revista Ibero Americana de Estratégia*, 15(3), 20-38.
- Souza, G. E. D., & Beuren, I. M. (2018). Reflexos do sistema de mensuração de desempenho habilitante na performance de tarefas e satisfação no trabalho. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29, 194-212.
- Utzig, M. J. S., & Beuren, I. M. (2014). Relação entre uso interativo do sistema de controle gerencial e diferentes modelos de gestão de inovação. *RAI Revista de Administração e Inovação*, 11(4), 260-286.
- Vaz, C. R., Tasca, J. E., Ensslin, L., Ensslin, S. R., & Selig, P. M. (2012). Avaliação de desempenho na gestão estratégica organizacional: seleção de um referencial teórico de pesquisa e análise bibliométrica. *Revista Gestão Industrial*, 8(04), 121-153.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, 32(7-8), 757-788.