



**Análise das publicações em contabilidade gerencial consubstanciadas no
framework levers of control de Simons**

Tayse Gomes

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

taysegomes_@hotmail.com

Rogério João Lunkes

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

rogeriolunkes@hotmail.com

Resumo: O *framework* de Simons (1995) tem sido investigado como um conjunto de sistemas que trata de liberdade para criatividade, crenças, cumprimento de metas, inovação e flexibilidade dentro das organizações. Assim, o estudo objetiva examinar e traçar um perfil dos artigos de contabilidade gerencial consubstanciados no *Levers of Control framework* de Simons publicados em periódicos internacionais. Os artigos selecionados para compor a amostra foram publicados de 1995 a meados de 2016. A busca resultou em uma amostra de 33 publicações. Os resultados do estudo revelam uma literatura que baseia-se num sistema de controles "mais completo", mesmo que de forma individual e singular, estendendo a expressividade de Simons. Da síntese da literatura e das observações empíricas, pode-se fornecer uma definição reducionista das alavancas de controle. O uso interativo de SCG é percebido como uma abordagem de controle orgânica e construtiva, o uso diagnóstico uma abordagem mais rígida e burocrática, o uso de sistemas de crenças enfatiza os valores da organização e reforça as oportunidades de busca, o sistema de fronteiras por sua vez, como um controle que reage a condições mais específicas de tarefas, selecionando situações aceitáveis. No tocante às relações entre as alavancas, quando discutidas e empiricamente testadas na literatura, estas revelaram tanto suas qualidades complementares quanto suplementares. Por vezes uma pôde ser mais veemente encontrada que outras, o que também sugere a heterogeneidade das organizações e seus contextos internos/externos. Enfatiza-se a importância de equilibrar essas inevitáveis tensões. A influência combinada das alavancas, suas inter-relações ou até interdependências foram vistas a aumentar/diminuir desempenhos inovadores, criativos, estratégicos, financeiros, não financeiros, entre outros. O que pode-se inferir é que, quanto ao equilíbrio, este pode significar coisas diferentes para diferentes organizações.

Palavras-chave: FRAMEWORK; LEVERS OF CONTROL; SIMONS; CONTABILIDADE GERENCIAL; ARTIGOS PUBLICADOS.

Linha Temática: Contabilidade gerencial. Interdisciplinares / Críticos.



1. Introdução

Quando se trata da teoria na pesquisa em contabilidade gerencial, Abernethy e Brownell (1997) alegam que “muito tem-se centrado sobre a natureza do desenho do sistema de controle na construção de cenários onde as tarefas são consideradas particularmente bem adequadas para o uso de controles baseados em contabilidade”. Embora a pesquisa na literatura gerencial tenha-se focado nos mecanismos e processos que facilitam a adaptação estratégica às condições ambientais em mudança, houve pouquíssima pesquisa examinando o papel dos sistemas de controle contábil gerencial (MACS) em organizações que passam por mudanças estratégicas impactantes (Abernethy & Brownell, 1999).

Quanto à prática gerencial, dito de outra forma como o comportamento organizacional, tanto gerencial quanto não-gerencial, ela deve consistentemente ser uma função das metas organizacionais. Assim, como o *design* dos controles organizacionais que desempenha um papel crucial na adequação do comportamento organizacional às metas organizacionais (Haas & Kleingeld, 1999).

Nesta perspectiva, o *Framework Levers of Control* de Simons (1995) tem sido relacionado com o controle gerencial, que desde 1965 é definido por Anthony como “o processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos sejam obtidos e utilizados de forma efetiva e eficiente na realização dos objetivos da organização”. O *Levers of Control Framework* de Simons vem sendo investigado como um conjunto de sistemas que trata de liberdade para criatividade, crenças, cumprimento de metas, inovação e flexibilidade dentro das organizações. Credita-se a esses sistemas a qualidade de auxílio aos gestores na realização equilibrada do efetivo controle e capacitação dos funcionários (Simons, 1995).

Langfield-Smith (1997) alertam a peculiaridade da teoria de Simons das interações dinâmicas entre o sistema de controle gerencial e o processo de formação estratégica, que poderia ter resultado da pesquisa baseada em pesquisas. Bem como, o argumento de que os tipos de controles e a maneira como eles são usados pelos colaboradores podem ser críticos para o sucesso da estratégia, pois não é a identificação dos comandos associados com estratégias particulares que são importantes, mas a distribuição da atenção da administração entre os controles (Langfield-Smith, 1997).

Por corolário, o *framework* tem sido observado de diversas formas entre si (Tani, 1995; Langfield-Smith, 1997; Abernethy & Brownell, 1999; Van Der Stede, 2001; Marginson, 2002; Bisbe & Otley, 2004; Tuomela, 2005; Frow, Marginson & Ogden, 2005; Henri, 2006; Bisbe, Batista-Foguet & Chenhall, 2007). Considerável atenção está a ser dirigida para a compreensão do *framework* elaborado por Simons em 1995, que traz quatro alavancas de controle como auxílio aos gestores para uma eficiente gestão.

Com base no exposto este estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: Qual o perfil dos artigos de Contabilidade Gerencial consubstanciados no *Levers of Control framework*? Assim, este estudo objetiva examinar e traçar um perfil dos artigos de Contabilidade Gerencial consubstanciados no *Levers of Control framework* de Simons, publicados em periódicos internacionais. Este estudo contribui para este corpo de literatura pois ao observar uma lacuna existente na literatura, procura-se aprofundar a reflexão sobre os principais achados em publicações científicas relacionadas ao *Levers of Control framework*, traçar um perfil da pesquisa sobre as alavancas de Simons e observar os tipos de trabalhos realizados (se são mais teóricos ou empíricos, etc.).

Percebe-se que o quadro tem sido constantemente objeto de pesquisas em âmbito internacional, sendo que no Brasil destaca-se a pesquisa de Oyadomari, Frezatti, De Aguiar e Cardoso (2009), que teve como objetivo identificar quais contribuições os estudos publicados



na literatura internacional sobre o modelo *Levers of Control* podem trazer para a pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil.

A pesquisa nacional de Oyadomari, Frezatti, De Aguiar, Cardoso (2009) analisou os trabalhos que utilizaram, mesmo que parcialmente, o modelo *Levers of Control* de Simons em três dos principais periódicos de Contabilidade Gerencial (Accounting, Organizations and Society, Journal of Management Accounting Research, Management Accounting Research). A pesquisa utilizou como filtro as seguintes palavras-chave: *Levers of Control*, *simons*, *interactive control*, *management control e strategy*. A busca resultou em 16 trabalhos e teve término o mês de janeiro de 2008.

De modo semelhante ao estudo Oyadomari *et al.* (2009), discutido anteriormente, esta pesquisa auxilia o desenvolvimento de futuras pesquisas na área da Contabilidade, sob a perspectiva gerencial, pois visa contribuir e alargar de várias maneiras as pesquisas até então realizadas. Em primeiro lugar, o estudo introduz uma variável “tempo” maior de análise, compreendendo os anos de 1995 a 2016. Em segundo lugar, as palavras-chave pesquisadas abarcaram um número maior de pesquisas que interagem com a temática abordadas no modelo teórico *levers of control* (LOC) de Simons (1995).

A pesquisa justifica-se pela sua contribuição teórica, uma vez que as pesquisas bibliométricas possibilitam observar o estágio em que se encontra a contabilidade gerencial, mais precisamente com foco nas alavancas de controle de Simons. Apesar de alguns avanços logrados com essas pesquisas, deve-se destacar a carência de dados atualizados. O presente estudo também contribui para uma pequena mas crescente corrente de investigação preocupada com a natureza global da estrutura de LOC e as relações entre os seus vários elementos, como estratégico, orçamentário, de desempenho, etc. Embora estudos recentes tenham tentado aprimorar nossa compreensão das alavancas individuais, o presente estudo ressalta a importância de usar a estrutura em sua totalidade a fim de obter uma compreensão abrangente do *framework* em análise.

2. Referencial Teórico

2.1 Alavancas de Controle de Simons

O *framework* de Robert Simons, 1995 - alavancas de controle: como os gerentes usam sistemas de controle inovadores para impulsionar a renovação estratégica, tem sido usado para “investigar como as organizações alavancam seu sistema de controle gerencial (SCG) através de quatro processos-chave para implementar estratégias de negócios” (Mundy, 2010. p. 500).

Simons (1995) vê os sistemas de controle gerencial como os meios usados por gerentes seniores para implementar com sucesso suas estratégias destinadas. O autor sugere que o problema mais difícil enfrentado pelos gerentes é manter o controle, a eficiência e a produtividade enquanto continua-se dando aos funcionários a liberdade de serem criativos, inovadores e flexíveis. E que existem quatro alavancas de controle ou “sistemas” que podem auxiliar os gestores na realização do equilíbrio entre a capacitação dos funcionários e um controle eficaz: os sistemas de controle de diagnóstico, os sistemas de crenças, os sistemas de fronteira, e os sistemas de controle interativo.

A estrutura desenvolvida por Simons é uma “ferramenta analítica útil para explorar os conceitos de tensão e equilíbrio dinâmicos pois se preocupa com diferentes usos do SCG em vez de suas tecnologias, estrutura, existência ou design (Mundy, 2010. p. 500). Os gerentes usam o Sistema de Controle Gerencial como “forças positivas e negativas para criar tensão dinâmica que contribui para gerenciar a tensão organizacional inerente” (Henri, 2006. p.533).

Assim, “a essência do SCG é gerenciar a tensão organizacional inerente entre a inovação criativa e a realização de metas previsíveis. Mais especificamente, três tipos de tensão inerente devem ser reconciliadas e equilibradas para permitir o controle efetivo da estratégia



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

empresarial: (a) oportunidades ilimitadas versus atenção limitada, (b) estratégia intencional versus emergente e (c) interesse próprio e desejo de contribuir” (Henri, 2006. p.533).

Enfatiza-se a importância de equilibrar essas inevitáveis tensões entre, por um lado, a necessidade de controle e a realização de objetivos pré-estabelecidos e, por outro, a necessidade organizativa de aprendizagem e inovação para permitir adaptação constante às mudanças ambientais (Kominis & Dudau, 2012).

Alguns pesquisadores (por exemplo; Abernethy & Brownell, 1999; Bisbe, Batista-Foguet & Chenhall, 2007; Ferreira & Otley, 2009; Tessier & Otley, 2012; Bedford, 2015; Bedford, Malmi & Sandelin, 2016; Heinicke, Guenther & Widener, 2016; Sponem & Lambert, 2016) tem se dedicado a estudar os pilares do *framework* de Simons e seus impactos nas organizações ou na própria literatura.

2.1.1 Controle Interativo

Uma resposta observada ao conceito de controle interativo abrange a partilha de informação e de valor entre os gestores através da interação tanto vertical quanto horizontal (TANI, 1995). E induz o envolvimento pessoal, a intimidade de quaisquer questões organizacionais e o comprometimento interpessoal que orienta o processo de tomada de decisão estratégica (Langfield-Smith, 1997).

Quando a organização está passando por mudanças, o gerenciamento eficaz exige que a alta gerência tenha informações que sejam mais prospectivas na natureza. Eles também exigem um processo de troca de informações que seja interativo e dinâmico. Desta maneira, a dimensão interativa torna-se particularmente importante. Na verdade, esta dimensão pode ser vista, em si, como um dispositivo de ligação integrativa que rompe as barreiras funcionais e hierárquicas que impossibilitam os fluxos de informação (Abernethy & Brownell, 1999). “A fim de garantir e manter o ajuste, um diálogo estratégico recorrente em toda a organização deve se desenvolver” (De Haas & Kleingeld, 1999, P. 234).

O precursor do termo interativo, Simons, por sua vez afirma que essa alavanca permite aos gestores o monitoramento das ameaças emergentes e oportunidades, bem como o fornecimento do sinal para os subordinados sobre quais aspectos precisam ser atendidos, e quando novas ideias devem ser propostas e testadas. Esse processo ativa a aprendizagem organizacional, o que proporciona novas estratégias pelo debate e diálogo que envolve os controles interativos de gestão (Langfield-Smith, 1997). “De acordo com a ampla descrição de Simons, o controle é interativo quando os altos executivos usam ativamente sistemas de planejamento e controle para monitorar e intervir nas atividades de decisão em curso de seus gerentes de unidades de negócios (Van der Stede, 2001, p. 123)”.

Os sistemas de controle interativo (SCI) estimulam a busca e o aprendizado, constroem pressão interna para romper com rotinas estreitas, estimulam a busca de oportunidades e incentivam o surgimento de novas iniciativas estratégicas à medida que os estados futuros são reestimados (Bruining, Bonnet & Wright, 2004).

2.1.2 Controle Diagnóstico

Enquanto as empresas concorrentes dentro do mesmo segmento podem enfrentar o mesmo conjunto de incertezas estratégicas ou incertezas ambientais, a escolha de controles interativo e/ou diagnóstico pode ser diferente (Langfield-Smith, 1997).

Abernethy e Brownell (1999) afirmam que persistir com o uso de diagnóstico quando as empresas estão passando por mudanças é provável que tenha um efeito adverso sobre a relação entre mudança estratégica e desempenho, assim o uso dessa alavanca de controle é provavelmente mais eficaz em situações em que a mudança é menor ou inexistente.

Simons (1995) enaltece que esta alavanca de controle se baseia em dados quantitativos, análises estatísticas e análises de variância e que os gerentes usam essas e outras comparações numéricas para verificar, periodicamente, qualquer coisa incomum que pode indicar um potencial problema. Mas deixa claro que quando as metas tornam-se irrealistas, os funcionários podem, por vezes, manipular os fatores sob seu controle para não ficar aquém das expectativas do seu gerente, agindo sem ética.

Embora os sistemas de controle de diagnóstico ajudassem as organizações a perseguirem as estratégias pretendidas, tais sistemas não encorajavam as organizações a considerar novas oportunidades. Diferente dos controles interativos, que por sua vez focalizam a atenção nas incertezas estratégicas (Kober, Ng & Paul, 2007). Assim, o uso diagnóstico de SCG segue a abordagem de controle mecanicista, repressiva e tradicional (Ferreira & Otley, 2009).

2.1.3 Controle de Crenças

De acordo com Simons (1995), esta alavanca de comando é utilizada para comunicar os princípios da cultura corporativa para todos níveis hierárquicos da empresa. No entanto, para que esta se seja utilizada de maneira eficaz, a alta administração deve ter cuidado para não adotar uma crença ou missão simplesmente particular, mas uma que reflita a verdadeira natureza e valor do sistema da empresa como um todo. Para Langfield-Smith (1997), os valores centrais da organização influenciam o sistema de crenças.

Os sistemas de crenças trazidos por Simons (1995) são descritos como amplos e concebidos para apelar a tipos diferentes de pessoas que trabalham em departamentos diferentes, ou seja, em toda escala organizacional, vertical ou horizontalmente. Sob mesmo ponto de vista, no momento em que percebe-se a complexidade das organizações, está se tornando cada vez mais necessário estabelecer declarações formais de missão e códigos de ética, de modo que não haja nenhuma dúvida como; *onde a empresa está indo?! e como ela chegará lá?!*.

Os sistemas de crenças são usados para inspirar e orientar a busca de novas oportunidades; fornecer informações básicas como valores, propósitos e direção. Os sistemas de fronteira por sua vez usados para definir os limites de Comportamento de busca de oportunidades (Bruining, Bonnet, & Wright, 2004).

Ou seja, um sistema de crenças comunica valores fundamentais para inspirar e motivar os funcionários a pesquisar, explorar, criar e gastar esforços envolvendo-se em ações apropriadas. No entanto, em ambientes dinâmicos deve haver alguma restrição colocada sobre os funcionários para impedi-los de se engajar em comportamentos de alto risco. Esta restrição é o sistema de fronteira, que atua em oposição ao sistema de crenças (Widener, 2007).

Essas definições são descritas em termos amplos e carregados de valores, porque o propósito de um sistema de crenças “é inspirar a busca e descoberta organizacional sem prescrever a natureza precisa das atividades. Qualquer SCG que forneça aos gerentes informações sobre os valores ou prioridades da organização pode ser alavancado como um sistema de crenças” (Mundy, 2010. p. 501).

2.1.4 Controle de Fronteiras

Esta alavanca de controle é baseada na ideia de que torna-se cada vez mais fácil e mais eficaz definir regras sobre o que é impróprio, permitindo que os funcionários criem novas soluções e métodos dentro das restrições previamente impostas pela alta gestão. Destaca-se também a intenção de “concentrar os esforços dos trabalhadores em áreas que foram determinadas” para o melhor desempenho da empresa, “em termos de rentabilidade,



produtividade, eficiência, etc”. “Os sistemas de contorno são o outro lado dos sistemas de crença” (Simons, 1995, p. 3).

Oyadomari *et al.* (2009, p. 28) trazem que “esse sistema também é operacionalizado pelos Códigos de Conduta existentes em grandes organizações e pelo conjunto de normas e procedimentos, muitas delas incluídas na forma de sistemas automatizados de controle e de gestão dos riscos vinculados ao negócio”.

Os sistemas de fronteira e crenças são semelhantes, na medida em que ambos se destinam a motivar os funcionários a procurarem novas oportunidades (Widener, 2007). Ao comunicar aquelas atividades consideradas aceitáveis e aquelas consideradas não aceitáveis, ou seja, fora dos limites, os processos de limites visam impedir que os funcionários desperdicem os recursos da organização. Eles ajudam a “direcionar as atividades para um ponto final significativo, impedindo que os funcionários busquem melhorias contínuas além de soluções ideais e oportunas” (Mundy, 2010, p. 501).

3. Metodologia

O estudo foi realizado por meio de análises de conteúdo a partir de um levantamento bibliométrico. A finalidade do estudo é de natureza descritiva, com abordagem qualitativa e se propõe a apresentar as principais teorias, e ou achados sob a temática *Levers of Control* de Simons (1995) publicados nos periódicos em análise. A seleção da amostra se justifica pelo fato dos artigos em periódicos serem a fonte primária dos dados e uma importante fonte de disseminação de conhecimento.

Os artigos selecionados para compor a amostra foram publicados de 1995 a meados de 2016. Assim como Oyadomary *et al.* (2009), objetivou-se na triagem selecionar apenas os artigos relacionados à temática *alavancas de Simons*, ou como também conhecido *Framework de Simons*. Para isso fez-se uma busca, cujo término se deu em 2016, em três dos principais periódicos de Contabilidade Gerencial (*Accounting, Organizations and Society, Journal of Management Accounting Research, Management Accounting Research*), e o filtro utilizado fora com as seguintes palavras-chave: *levers of control, simons, interactive control, diagnostic control system, beliefs system, boundary system, interactive control systems*.

Não foi difícil encontrar 33 publicações que abordassem o tema em discussão, cada uma apropriando-se do *framework* a sua maneira. Respeitando a singularidade das investigações em análise, presumiu-se que seria engrandecedor apreender dos trabalhos uma representação da essência e influência do *framework* de Simons nesses estudos.

A primeira leitura dos artigos foi inicialmente pelos resumos e caso constatado a temática em questão, todo o restante do artigo era lido. Há trabalhos que abordavam o tema de parcialmente, no entanto isso não interrompeu a análise, pois as conclusões desse estudo abarcaram os relatos sobre as alavancas discutidas.

4. Análise dos Resultados

4.1 Objetivos e Justificativas para o uso do *framework*

Em 1995, Tani centrou-se em uma característica fundamental da gestão de custo-meta (TCM) para verificar a engenharia simultânea nas empresas japonesas. Ele apresenta os resultados empíricos do poder de influência que cada gestor envolvido no processo tem sobre as várias fases de desenvolvimento do produto. Os principais objetivos da pesquisa foram investigar as práticas dessa gestão e desenvolver uma teoria para explicar o projeto do sistema em si, com vistas a testar empiricamente se o controle interativo na gestão de custo-meta é a razão pela qual a engenharia simultânea funciona de forma eficaz. O estudo direciona-se sob duas abordagens; o planejamento e o custo dos produtos demonstrando como cada uma age como dispositivos para o controle interativo.



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Langfield-Smith em 1997 buscou revisar e criticar a pesquisa que examina a relação entre o SCG e a estratégia para então considerar o estado de conhecimento nessa área. Em 1999 Abernethy e Brownell exploraram como a contabilidade pode servir como uma máquina de diálogo, aprendizagem e criação de ideias (controle interativo). Adotou-se a classificação de Simons do uso do sistema orçamentário e examinou-se em que medida o estilo de uso do orçamento modera a relação entre mudança estratégica e desempenho.

Haas e Kleingeld também em 1999 respaldaram seus estudos na justificativa de que faltava uma abordagem integral para a concepção de sistemas de controle diagnóstico em vários níveis organizacionais. O desenvolvimento de uma abordagem integral que sublinhava a relevância científica e prática da investigação fora o objetivo de investigação, bem como construir um quadro normativo para a concepção multinível de sistemas de controle diagnóstico. Vaivio, ainda em 1999, com a justificativa de que identificar as forças de mudança em um contexto empírico era necessário e contributivo, explorou o surgimento de medidas não financeiras no contexto organizacional de uma empresa britânica, o mecanismo desta mudança contábil de gestão, seus trabalhos dinâmicos e suas inter-relações no tempo.

Van der Stede (2001) apresentou um esforço para construir um instrumento de medição para o controle orçamental, respaldando-se na justificativa de que haveria um papel para isso nas construções para as quais não há instrumentos prontos disponíveis de outras áreas disciplinares. Além disso, o autor afirma que outras construções que poderiam estar relacionadas com um controle apertado foram introduzidas na literatura, tais como, o controle diagnóstico de Simons, 1995. Creditou-se o estudo também a crença de que a literatura ainda era inconclusiva quanto à questão de saber se os controles orçamentais apertados eram ruins para o desempenho, para encorajar ou desencorajar comportamentos disfuncionais, e aumentar ou diminuir a pressão do trabalho.

Marginson em 2002, congruente ao trabalho de Langfield-Smith em 1997, decide abordar a possível lacuna existente na literatura sobre a compreensão da relação entre o SCG formal e o processo de estratégia, explorando como (e por que) o design e o uso de diferentes SCG poderiam afetar o comportamento estratégico autônomo dos gerentes.

Em 2004, Bisbe e Otley, examinam as relações entre as variáveis embutidas no *framework* de Simons (1995) distinguindo explicitamente os diferentes tipos de efeitos envolvidos e testando sua significância. O autor justifica seu trabalho na perspectiva de que enquanto Simons (1990, 1991, 1995a, 2000) sugere que um sistema de controle interativo contribui para a inovação bem-sucedida, este quadro é ambíguo e não distingue claramente se um sistema de controle interativo torna as empresas mais inovadoras ou se torna as empresas inovadoras mais bem sucedidas em termos de desempenho melhorado.

Ainda em 2004, Bruining, Bonnet e Wright, apresentam que as aquisições de administradores, também conhecidas como *MBO*, envolvem membros da equipe gerencial adquirindo uma participação acionária significativa, a fim de controlar a empresa. Os autores alegam que pesquisas anteriores focaram em aquisições que melhoram a eficiência e que eram uma característica do desenvolvimento inicial do mercado, no entanto, *MBOs* são heterogêneos e desenvolvimentos mais recentes envolveram mudanças de propriedade que estimulam as práticas empresariais. A justificativa de contribuição do trabalho é a utilização das alavancas de Simons para explorar o controle gerencial nestas novas formas de aquisição e que as aquisições de administradores representam um limiar importante na vida de uma empresa, criando uma conjuntura para reconsiderar a estratégia de uma empresa e seu sistema de controle de gestão associado.

Passados dez anos do trabalho seminal de Simons (1995), Collier (2005) examina vários quadros para entender o controle gerencial, particularmente em relação aos vínculos entre abordagens formais baseadas em sistemas de controle e controles sociais mais informais. O



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

foco do estudo de Collier (2005) foi estudar a contribuição do framework de Ferreira e Otley (2006), o qual incorpora partes do framework de Simons (1995). O estudo trata da interação entre os aspectos de crença (cultura) e fronteira (ambiental) do sistema de controle e o uso de controles diagnósticos e interativos em uma organização controlada pelo empreendedorismo. A pesquisa teve como objetivo identificar se os estudos de Simons (1995) ou Ferreira e Otley (2005) são mais úteis para entender essa interação. Tuomela (2005), por sua vez, investiga diferentes noções de controle no contexto que trata da introdução e uso de um novo sistema de avaliação de desempenho em uma empresa.

Frow, Marginson e Ogden, 2005 buscaram identificar e explorar algumas das maneiras pelas quais uma organização em particular procurou desenvolver um amplo quadro de controle gerencial, particularmente através de seus "mecanismos de qualidade", para conciliar as demandas potencialmente incompatíveis aos gerentes pelos tradicionais controles orçamentais e a necessidade de prosseguir iniciativas estratégicas. O foco era analisar como os gestores usam estes procedimentos oficialmente dirigidos de interação social, formal e informal, para lidar com a falta de controle individual e a necessidade de estabelecer responsabilidades compartilhadas que resultam de seu envolvimento em atividades de fronteira e trabalho em equipe para cumprir suas responsabilidades. Neste artigo, o papel dos sistemas de medição de desempenho é considerado em relação ao quadro de controle estratégico de Simons (1995). Assim principal objetivo foi analisar o desenho e uso de medidas de desempenho para controle interativo e as consequências do uso de sistemas estratégicos de medição de desempenho, assim como destacar as conexões entre as medidas de desempenho e as outras duas alavancas de controle, sistemas de crenças e sistemas de fronteira.

Logo em 2006, Henri, examinou, a partir de uma perspectiva baseada em recursos, as relações entre o uso de SCGs e as capacidades organizacionais. Mais especificamente, o estudo se concentrou nos usos diagnóstico e interativo de um aspecto importante do SCG, ou seja, sistemas de medição de desempenho (PMS) e quatro capacidades que levam a escolhas estratégicas (orientação ao mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizado organizacional).

Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall, 2007, centraram-se nas implicações para a pesquisa de sistemas de contabilidade e controle gerencial (SCCG), usando o uso interativo de SCG para ilustrar como os pesquisadores devem especificar o significado e as relações epistêmicas na pesquisa SCCG. Neste artigo, afirma-se que, ao realizar pesquisas empíricas baseadas na teoria, é crucial prestar atenção especial à especificação conceitual das construções estudadas para testar posteriormente a teoria. Por conseguinte, o objetivo principal deste trabalho foi apontar os riscos de erros conceituais de construções e sugerir diretrizes para melhorar esta especificação conceitual de construções em pesquisa futura e, em particular, pesquisa em SCCG.

Em meados de 2007, Kober, Ng e Paul, documentaram as mudanças na estratégia e SCG que ocorreram em uma organização específica, traçando essas mudanças ao longo de um período de tempo prolongado que cobria os períodos antes, durante e depois, à mudança. Mecanismos específicos que foram identificados durante as entrevistas em conexão com o processo de mudança estratégica foram então examinados em pormenor para identificar o seu papel no processo de mudança e, assim, testar as questões de pesquisa.

Widener, 2007 teve como objetivo de trabalho utilizar as alavancas da estrutura de controle de Simons (1995) para; explorar os antecedentes dos sistemas de controle - várias facetas da estratégia que impulsionam o uso de controles; explorar as relações entre sistemas de controle; e explorar os custos e benefícios dos sistemas de controle - custos em termos de consumo de recursos limitados (ou seja, atenção da gerência) e benefícios (isto é, aprendizado).



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Dois anos após Widener (2007) Ferreira e Otley (2009), apresentam a estrutura de sistemas de gestão de desempenho como uma ferramenta de investigação para descrever o desenho e uso de PMSs de uma forma mais holística. O quadro foi desenvolvido a partir da literatura relevante e das observações e experiências dos autores. A nomeação do quadro como “sistemas de gestão de desempenho” teve como objetivo refletir uma mudança das abordagens compartmentadas tradicionais de controle para uma perspectiva mais ampla do papel do controle no desempenho organizacional.

No mesmo ano de 2009, Marginson e Bui, a partir de um estudo de campo, obtiveram informações sobre a natureza organizacional do controle gerencial, com ênfase especial na compreensão do potencial e dos problemas de combinação de sistemas de controle para a formação e implementação da estratégia. Examinou-se o potencial custo humano de múltiplas expectativas de função. De acordo com os autores, dois fatores motivaram o estudo; um foi uma evidência que mostrou a importância de compreender a interação entre os processos de controle de gerenciamento, estressores de papel como conflito de papéis e desempenho gerencial (por Burney e Widener 2007) e a outra foi a crescente dependência das empresas em relação à criatividade e às inovações dos gestores de nível médio para garantir, de forma mínima, a sobrevivência numa economia globalizada (por Bartlett & Ghoshal, 1993; e Marginson, 2002). A justificativa para o estudo foi a de que diante desses desenvolvimentos, havia uma crescente necessidade de compreender os efeitos comportamentais criados pelas expectativas de papéis concorrentes e que tal pesquisa poderia alertar as empresas para as questões envolvidas em enfatizar a inovação criativa juntamente com a realização de metas.

No ano seguinte, Mundy (2010) explorou como as organizações equilibram os usos habilitante e coercitivo de SCG e como esse equilíbrio facilita a reação de tensões dinâmicas e capacidades organizacionais exclusivas. Ao empregar as alavancas de controle de Simons (1995) em um cenário de estudo de caso, o artigo investigou os desafios enfrentados pelos gerentes seniores quando eles usavam o SCG simultaneamente para direcionar e capacitar os colaboradores. O estudo demonstrou como as interações entre diferentes usos de SCG são potencialmente impactadas tanto por "ausência de uso" como por "uso inadequado".

Em 2012, Gond, Grubnic, Herzig e Moon, baseando-se nas alavancas do *framework* de controle de Simons, respaldaram sua pesquisa na alegação de que pouco se sabia sobre os processos pelos quais os SCGs contribuem para uma integração mais profunda da sustentabilidade dentro da estratégia organizacional. O artigo aborda essa possível lacuna e mobiliza uma abordagem de configuração para teorizar os papéis e usos dos SCGs e sistemas de controle de sustentabilidade (SCSs) na integração da sustentabilidade dentro da estratégia organizacional.

No mesmo ano, Kominis e Dudau (2012) empregam a estrutura de "alavancas de controle" de Simons (1990, 1995) para analisar uma mudança no uso de sistemas de controle pelo governo na área de políticas de crianças e jovens na Inglaterra. Os autores alegam que em um momento em que o público está desiludido com o controle do governo sobre o trabalho das agências nesta área política, casos de crises de alto impacto envolvendo crianças levantavam dúvidas sobre a eficácia dos sistemas convencionais de controle existentes.

Tessier e Otley (2012) a partir do quadro das alavancas de controle de Simons, o artigo analisa as dimensões positiva e negativa dos controles, que, embora sejam parte da estrutura de Simons, permanecem inexploradas. A justificativa recai sobre o argumento de que o quadro tem sido criticado no passado por suas definições vagas e ambíguas. Para cada ambiguidade identificada, o artigo propõe uma solução para melhorar as definições de conceito ou para esclarecer a relação entre estes conceitos. Ou seja, o estudo apresenta uma versão revisada da estrutura de Simons que melhora conceitos já bem conhecidos (interativo e diagnóstico) e explora os menos estudados (positivo e negativo).



Arjaliès e Mundy (2013) por sua vez, empregam as alavancas de controle de Simons (1995) para explorar como as organizações aproveitam os sistemas de controle gerencial de diferentes maneiras para impulsionar a renovação estratégica. A distinção entre as diferentes alavancas de controle usadas pelos gerentes para a estratégia de controle fornece a estrutura conceitual para o artigo. Explora-se como os gerentes combinam dois tipos de processos, diagnósticos e interativos, para equilibrar as estratégias "planejadas" (de cima para baixo) e emergentes (de baixo para cima), e ao mesmo tempo identificar oportunidades e gerenciar riscos através do uso de outros dois tipos de sistemas, crenças e limites.

Rodrigue, Magnan e Boulianne em 2013, com base no conceito de alavancas de controle de Simons, exploram como os gerentes percebem a influência das partes interessadas na escolha dos indicadores internos de desempenho ambiental (EPI) que estão subjacentes aos sistemas estratégicos de medição do desempenho.

No mesmo ano, Rossing (2013) examina como uma estratégia fiscal funcional influencia o SCG em uma empresa multinacional que enfrenta os riscos fiscais de preços de transferência. O artigo se propõe a responder a possíveis solicitações de estudos sobre as práticas organizacionais de gerenciamento de risco e a forma como o SCG pode ser usado para esse fim. O estudo aplica a estrutura de Simons centrar-se fortemente nas questões estratégicas e nas suas implicações para o sistema de controle e incorporar as quatro principais funções de SCG para transmitir e coletar informações para apoiar a implementação e aperfeiçoamento de uma nova direção estratégica. Isso inclui um sistema de controle explícito para lidar com a incerteza (sistemas de controle interativo).

No ano seguinte, Chenhall, Hall e Smith (2014) dão ênfase à como o SCG pode desempenhar um papel mais ativo na expressão de valores e examinar o potencial de PMSs a serem usados dentro das organizações para expressar os valores e crenças dos membros da organização. Justifica-se a pesquisa por acreditar-se que esse uso do PMS seja importante à medida que as formas de organização pluralista e expressiva se tornem mais prevalentes. Os autores também examinam a interação entre o papel expressivo e o papel instrumental do PMS e identificam circunstâncias nas quais esses papéis podem se chocar e/ou ser complementares. O foco da análise está em como o PMS pode se envolver na comunicação, discussão e expressão de valores pelos membros da organização. Como tal, considerou-se como os sistemas de medição de desempenho podem ser usados para moldar o comportamento.

Chong e Mahama (2014) examinam o impacto do estilo de uso do orçamento na percepção da eficácia coletiva em equipes de trabalho formais e na eficácia da equipe. Especificamente, o artigo baseia-se no trabalho de Simons (1994, 1995, 2000) para examinar como, em empresas de biotecnologia, a extensão dos usos interativos e diagnósticos dos orçamentos impacta a efetividade de maneira direta e indireta através da eficácia coletiva percebida. Concluindo o ano de 2014, Marginson, McAulay, Roush e Zijl examinam em que modo as medidas financeiras em relação às medidas não financeiras e o uso diagnóstico em relação à utilização interativa das medidas de desempenho podem estar associados à diminuição da ambiguidade de papéis e ao aumento da capacitação psicológica com desempenho como a variável de resultado final.

Bedford (2015) apresenta o uso de SCG em diferentes modos de inovação e os efeitos sobre o desempenho da empresa. Especificamente, este estudo baseou-se nas alavancas do quadro de controle de Simons para investigar como os gerentes tentam equilibrar simultaneamente exploração e exploração, que colocam requisitos contraditórios sobre as empresas.

Em 2016, Bedford, Malmi e Sandelin, examinam combinações de controle gerencial (MC) que são eficazes em diferentes contextos estratégicos através de duas abordagens relacionadas e observam o MC como um pacote e um sistema. Em primeiro lugar, este estudo

identifica como um conjunto de práticas de controle combinam (ou seja, pacotes de MC) para alcançar resultados de controle eficazes para as empresas que operam em contextos estratégicos defensores e prospectores.

Heinicke, Guenther e Widener (2016), desta vez, examinam a relação entre a extensão de uma cultura flexível e a ênfase colocada no Framework de Alavancas de Controle (LOC). Os autores investigam se a extensão de uma empresa que enfatiza uma cultura flexível está relacionada com a ênfase colocada nas crenças, limites, controles diagnósticos e interativos.

Kruis, Speklé e Widener, 2016, tiveram como objetivo principal dar um primeiro passo para explorar o equilíbrio. Os autores propuseram-se a fazê-lo examinando os padrões de uso das quatro alavancas de controle, a fim de fornecer evidências empíricas sobre as manifestações de equilíbrio (doravante denominadas mecanismos de equilíbrio) que existem em uma seção transversal de unidades de negócios.

Por fim, Sponem e Lambert (2016) propõem uma taxonomia das configurações orçamentárias. A taxonomia de configurações orçamentárias apresentada permitiu que os autores descrevessem arranjos complexos que surgiram na prática. Identificou-se cinco padrões de concepção orçamentária e utilização do orçamento: o orçamento de medição, o orçamento coercivo, o orçamento interativo, o orçamento flexível e o orçamento indicativo. Mais especificamente, examinou-se empiricamente como os diferentes estilos de desenho e uso do orçamento estão associados à satisfação do orçamento.

4.2 Design das pesquisas

A partir dos resultados encontrados com a revisão de literatura, elaborou-se a Tabela 1. Ela evidencia os 33 artigos analisados, com seus respectivos autores, ano de publicação, revista, alavancas utilizadas como foco de estudo e a metodologia empregada.

Tabela 1 – Design das pesquisas analisadas

Revista	Autor(es)	Alavancas Utilizadas	Design
Management Accounting Research	Tani (1995)	Controle interativo	Levantamento
Accounting, Organizations and Society	Langfield-Smith (1997)	Diagnóstico e Interativo. Discute brevemente crenças e fronteiras.	Revisão de literatura
Accounting, Organizations and Society	Abernethy & Brownell (1999)	Diagnóstico e Interativo	Levantamento
Management Accounting Research	Haas & Kleingeld (1999)	Diagnóstico e Interativo	Estudos de caso
Management Accounting Research	Vaivio (1999)	Diagnóstico e Interativo	Estudo de caso
Management Accounting Research	Van der Stede (2001)	Diagnóstico e Interativo	Levantamento
Strategic Management Journal	Marginson (2002)	Crenças	Estudo de caso longitudinal
Accounting, Organizations and Society	Bisbe & Otley (2004)	Diagnóstico e Interativo	Levantamento
Management Accounting Research	Bruining, Bonnet & Wright (2004)	Todas as 4	Estudos de caso
Management Accounting Research	Collier (2005)	Todas as 4	Estudo de caso longitudinal
Management Accounting Research	Tuomela (2005)	Todas as 4	Estudo de caso longitudinal
Management Accounting Research	Frow, Marginson & Ogden (2005)	Diagnóstico, interativo, fronteiras e brevemente crenças.	Estudo de caso longitudinal
Accounting, Organizations and Society	Henri (2006)	Diagnóstico e Interativo	Levantamento

Accounting, Organizations and Society	Bisbe, Batista-Foguet & Chenhall (2007)	Interativo	Metodológico (Análise temática)
Management Accounting Research	Kober, Ng & Paul (2007)	Interativo	Estudo de caso longitudinal
Accounting, Organizations and Society	Widener (2007)	Todas as 4	Levantamento
Management Accounting Research	Ferreira & Otley (2007)	Todas as 4	Estudos de caso
Journal of Management Accounting research	Marginson & Bui (2009)	Crenças, fronteira e interativo	Estudo de caso
Accounting, Organizations and Society	Mundy (2010)	Todas as 4	Estudo de caso
Management Accounting Research	Gond, Grubnic, Herzig & Moon (2012)	Diagnóstico e interativo	Teórico
Management Accounting Research	Kominis & Dudau (2012)	Todas as 4	Estudo de caso
Management Accounting Research	Tessier & Otley (2012)	Todas as 4	Revisão de literatura
Management Accounting Research	Arjaliès & Mundy (2013)	Todas as 4	Levantamento
Management Accounting Research	Rodrigue, Magnan & Boulianne (2013)	Todas as 4	Estudo de caso
Management Accounting Research	Rossing (2013)	Todas as 4	Estudo de caso
Accounting, Organizations and Society	Chenhall, Hall & Smith (2014)	Crenças (não chama de alavanca, mas reconhece sua existência).	Estudo de caso
Management Accounting Research	Chong & Mahama (2014)	Diagnóstico e interativo	Levantamento
Management Accounting Research	Marginson, McAulay, Roush & Zijl (2014)	Diagnóstico e interativo	Estudo de caso
Management Accounting Research	Bedford (2015)	Todas as 4	Levantamento
Accounting, Organizations and Society	Bedford, Malmi & Sandelin (2016)	Diagnóstico e interativo	Levantamento
Management Accounting Research	Heinicke, Guenther & Widener (2016)	Todas as 4	Levantamento
Management Accounting Research	Kruis, Spekléa & Widener (2016)	Todas as 4	Levantamento
Management Accounting Research	Sponem & Lambert (2016)	Orçamento interativo.	Levantamento

Fonte: Elaborado pelos autores

4.3 Principais achados das pesquisas em relação às alavancas de Simons.

Tani (1995) conclui que o controle interativo em gestão de custo-meta (TCM) ajuda a gerar ideias originais para desenvolvimento do produto e redução de custos e que a interação entre gestores envolvidos na engenharia simultânea é por natureza horizontal. Cada gerente de um estágio no desenvolvimento de produtos compartilha de forma interativa informações e infunde ideias de seu ponto de vista funcional.

Abernethy e Brownell (1999) argumentam que um estilo interativo de uso do orçamento pode mitigar os efeitos disruptivos do desempenho do processo de mudança estratégica. Haas e Kleingeld (1999) finalizam que um diálogo estratégico recorrente é necessário, do ponto de vista da adequação entre comportamento organizacional e metas organizacionais. Conclui-se também que o processo de concepção e aplicação de múltiplos controles diagnósticos é necessário para o controle interativo da estratégia de negócios em toda a organização.

Vaivio (1999) fornece uma série de ideias para o desenvolvimento conceitual e investigação empírica adicional neste terreno específico de pesquisa de contabilidade e sugere que as medidas não-financeiras se tornam um veículo poderoso para focar o controle de gerenciamento interativo nas incertezas estratégicas da organização.

Van der Stede (2001) indica que, no que diz respeito à orçamentação, os tipos de controle interativo/diagnóstico diferem em termos da frequência da atenção da alta gerência ao desempenho orçamentário. Isto é, controle do orçamento é interativo quando os gerentes discutem rotineiramente desempenho e de diagnóstico quando os gerentes se concentram apenas em variações de orçamento desfavoráveis.

Marginson (2002) confirma os achados de vários estudos, que encontraram maior uso de sistemas de valores entre as empresas, procurando manter a coerência organizacional em face da crescente complexidade e incerteza. O objetivo era gerar diálogo e discussão entre gerentes sobre as questões apresentadas pela alta gerência. O autor relata que o potencial para o trabalho posterior deriva dos efeitos que crenças ou sistemas de valores parecem ter sobre o processo de estratégia e sugere que esses sistemas, por meio de seu impacto no clima estratégico da empresa, atingem a própria gênese da elaboração de estratégias.

Bisbe e Otley (2004) apoiam a proposição de que o impacto da inovação no desempenho é moderado pelo estilo de uso do SCG, com resultados que indicam que o poder explicativo de um modelo que regred o desempenho na inovação é significativamente reforçado pela inclusão desse efeito moderador. Duas proposições foram desenvolvidas, prevendo, por sua vez, que (1) quanto mais interativo for o uso do SCG pelos gerentes, maior será a inovação do produto; e (2) quanto mais interativo for o uso de SCG pelos gerentes, maior será o efeito da inovação de produto no desempenho. Os resultados da pesquisa não confirmaram a primeira dessas duas proposições, embora tenham dado apoio ao segundo. Assim, os resultados forneceram evidências contra o postulado de que um uso interativo de SCG favorece a inovação de produtos, ou seja, os autores descobriram que a direção da relação era contingente ao nível de inovação na empresa.

Bruining, Bonnet e Wright (2004) sugerem que o desenvolvimento de sistemas de controle de crença e interativo sejam de particular importância em aquisições mais empreendedoras e sirva como um valioso complemento e extensão. O estudo sugere que a mudança na propriedade oferece uma grande oportunidade para efetuar mudanças nas crenças e na interação entre sistemas de controle de gestão e formulação, implementação e modificação de estratégias competitivas.

Collier (2005) conclui que um modelo precisa ser desenvolvido para acomodar a estrutura de Ferreira e Otley, mas também reconhece a importância da crença e dos sistemas de fronteira. Pois somente através desse modelo pode-se entender o uso de sistemas de controle gerencial em termos de um pacote de controle que é internamente consistente. A pesquisa descobriu que o quadro de Simons (1995) é mais útil, pois reflete a importância, dos sistemas de crenças refletidos nos controles sociais exercidos por Taylor. A estrutura de Ferreira e Otley (2005) é útil em um sentido racional-instrumental, mas tem se limitado a acomodar apenas dois dos sistemas de controle de Simons (1995): controles diagnósticos e interativos.

Tuomela (2005) finaliza que os sistemas estratégicos de medição de desempenho podem ser usados tanto de forma diagnóstica como interativa, mas esses sistemas têm implicações para o controle de crenças e controle de fronteiras também. O uso interativo de medidas de desempenho está apto a melhorar a qualidade da gestão estratégica e a aumentar o compromisso com metas estratégicas. Por outro lado, a discussão interativa de métricas de desempenho específicas aumenta a visibilidade de ações que podem iniciar resistência. Além disso, o uso interativo de medidas de desempenho pode ser oneroso em termos de consumo de tempo, tanto na coleta de dados quanto na discussão dos resultados.

Henri (2006) descobriu que o uso diagnóstico de SCG teve um efeito negativo sobre as capacidades estratégicas (ou seja, orientação para o mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizado organizacional) e que o uso interativo teve um efeito positivo. Os resultados sugerem que um uso interativo de SCG promove as quatro capacidades, concentrando a atenção da organização em prioridades estratégicas e estimulando o diálogo. Este quadro teórico fornece insights interessantes sobre o papel duplo de SCG na implementação e formulação de estratégias. Bisbe, Batista-Foguet e Chenhall (2007) concluem que um exame aprofundado dos estudos de Simons resultou na detecção de uma série de citações nas quais são definidas as características dos sistemas de controle interativo (SCI).

Kober, Ng, Paul (2007) confirmam a existência de uma relação bidirecional entre SCG e estratégia. Descobriu-se que o uso interativo dos mecanismos de SCG ajuda a facilitar uma mudança na estratégia e que os mecanismos SCG mudam para corresponder a uma mudança na estratégia. O estudo revelou um maior uso de monitoramento de resultados e controle de custos de forma interativa, o que facilitou uma mudança na estratégia. As atividades interativas fomentaram discussões e debates e promoveram a conscientização do ambiente financeiro. Desta forma, ajudaram a facilitar uma mudança na estratégia e deram suporte à afirmação de Simons (1995) de que através do uso do controle gerencial de forma interativa, novas estratégias podem surgir.

Widener (2007) sugere que há várias relações interdependentes e complementares entre os sistemas de controle e que o risco estratégico e incerteza impulsionam a importância e o uso de medidas de desempenho em papéis de diagnóstico ou interativos. Além disso, afigura-se que, em determinadas condições estratégicas, as necessidades de processamento da informação são tais que as empresas utilizam medidas de desempenho de forma interativa e diagnóstica. Assim, conclui-se que, embora haja um custo de controle, há um efeito positivo no desempenho da empresa e que quando as empresas enfatizam o sistema de crenças, também enfatizam cada um dos três outros sistemas de controle. Especificamente, os resultados mostram que o sistema interativo é interdependente tanto com o sistema de fronteira quanto com o uso diagnóstico de medidas de desempenho.

Ferreira e Otley (2009) sugerem que o quadro alargado desenvolvido fornece uma ferramenta de investigação útil para aqueles que desejam estudar a concepção e operação de sistemas de gestão de desempenho, fornecendo um modelo para ajudar a descrever os aspectos-chave desses sistemas. Acredita-se que a estrutura representa um sistema de gestão de desempenho que melhorou consideravelmente a ferramenta originalmente desenvolvida por Otley (1999) para a descrição de muitos aspectos importantes da concepção e uso de sistemas de gestão de desempenho.

Marginson e Bui (2009) apoiam o argumento de que a contribuição dos gerentes para a formação de estratégias pode ser controlada através do uso de sistemas de crenças e sistemas similares de controle de nível de empresa. Da mesma maneira, os resultados de Mundy (2010) indicam uma série de fatores (consistência interna, progressão lógica, tendência histórica, dominância e supressão) que afetam a capacidade das organizações de equilibrar os diferentes usos do SCG. A alavanca interativa de controle também desempenha um papel significativo na obtenção e sustentação de um equilíbrio entre os usos habilitante e coercitivos de SCG, e seu impacto sobre as outras alavancas é visto como constituindo uma capacidade organizacional única por direito próprio.

A pesquisa de Gond, Grubnic, Herzig e Moon (2012) sugere considerar as inter-relações entre os sistemas de controle e não seus modos de uso sozinhos, a fim de entender o processo pelo qual eles moldam a elaboração da estratégia. Por sua vez, a pesquisa de Kominis e Dudau (2012) fornece evidências de que as estruturas horizontais de parcerias no setor público oferecem a oportunidade de se afastar dos sistemas de diagnóstico de controle. Argumenta-se

que, embora o uso de tais alavancas de controle tenha seu lugar no setor público, elas são cada vez mais utilizadas de forma interativa.

Arjaliès e Mundy (2013) fornecem evidências de que o uso de SCG tem o potencial de contribuir para a agenda de sustentabilidade mais ampla da sociedade através de processos que permitam a inovação, comunicação, relatórios e identificação de ameaças e oportunidades. Especificamente, empregando as alavancas da estrutura de controle, os autores mostram como as organizações usam seu SCG para comunicar a visão e o propósito da responsabilidade social empresarial; combinar a estratégia pretendida e emergente; prescrever atividades RSE aceitáveis e gerir o desempenho da RSE.

Rodrigue, Magnan e Boulianne (2013) revelam que o indicador de desempenho ambiental (EPI) é usado como controles interativos e diagnósticos, com as influências das partes interessadas sendo integradas na corporação por meio de seu sistema de crenças e destacam que as alavancas de controle de Simons oferecem um mapeamento muito flexível e relevante para entender e definir o alcance do sistema estratégico de medição do desempenho dentro das organizações.

Rossing (2013) conclui que sistemas de crenças e interativos são utilizados de forma inspiradora para reforçar os valores em que se baseia a estratégia fiscal e para estimular a aprendizagem sobre o ambiente. Além disso, os sistemas de fronteira e de diagnóstico são empregados e, em seguida, usados de forma prescritiva para restringir e orientar o comportamento aceito, bem como para assegurar o monitoramento das margens de lucro das unidades de negócios consideradas.

Os principais resultados de Chong e Mahama (2014) sugerem que a extensão do uso interativo dos orçamentos tem efeitos positivos diretos sobre a eficácia da equipe e que o efeito positivo do uso interativo dos orçamentos sobre a eficácia da equipe é parcialmente mediado pela eficácia coletiva percebida. Além disso, descobriu-se que a relação entre a extensão do uso interativo dos orçamentos e a eficácia da equipe é parcialmente mediada pela eficácia coletiva percebida.

Marginson, McAulay, Roush e Zijl (2014) encontraram que a utilização interativa de medidas de desempenho não financeiro pode ser particularmente importante para gerar uma experiência psicológica positiva e (indiretamente) aumentar o desempenho. Em relação a utilização diagnóstica (que é vista como afetando apenas a ambiguidade de papéis), o aumento da utilização interativa de medidas de desempenho está associado tanto à reduzida ambiguidade dos papéis como a altos níveis de capacitação psicológica.

Bedford (2015) demonstra que os padrões de uso e interdependências entre as alavancas de controle associadas ao desempenho aprimorado diferem dependendo do modo de inovação. As descobertas mostram que as alavancas estão independentemente associadas a um desempenho melhorado em empresas que se especializam em exploração ou exploração, sugerindo que as alavancas operam como controles suplementares em vez de controles complementares nesses contextos.

Bedford, Malmi e Sandelin (2016) revelam que existem várias maneiras pelas quais as empresas podem efetivamente combinar práticas de controle gerencial em um determinado contexto estratégico. Além disso, a análise mostra que nem todas as práticas consideradas relevantes isoladamente são relevantes quando examinadas simultaneamente como um pacote.

Heinicke, Guenther e Widener (2016) concluíram que a ênfase colocada no controle de crenças é um importante mecanismo de controle em organizações que enfatizam uma cultura flexível e que o tamanho modera as associações entre as alavancas de controle. Descritivamente, verificou-se que as empresas enfatizam todos os controles independentemente de onde residem no continuum da cultura.

Kruis, Spekléa e Widener (2016) expandem o significado do equilíbrio e sugerem que ele pode ser definido como um número limitado de configurações que incluem combinações de todas as quatro alavancas de controle internamente consistentes, mas que não são necessariamente igualmente enfatizadas. Por fim, Sponem e Lambert (2016) observam que os orçamentos são menos criticados quando o nível de participação, o nível de envolvimento dos gestores e a importância atribuída aos planos de ação durante as negociações orçamentárias são altos.

5. Conclusão

A abordagem discutida nos estudos de Simons (1995) que trata de alavancas de controle, reflete a preocupação em buscar-se a eficiência de controles, bem como a necessidade de diferentes formas de controles. Um vez que observa-se o processo como algo que não estava sendo controlado e que sob o ponto de vista dos controles uma nova perspectiva era considerada. Uma desmistificação dos sistemas ocorre nessa fase, tornando interessante o uso dos controles como um sistema. Destaca-se que a palavra *uso* é percebida com maior complexidade e eficiência.

Uma abordagem integral para a concepção de sistemas de controle diagnóstico em vários níveis organizacionais também é destacada nos estudos analisados, como uma justificativa de análise temática. A partir dessas quebras de paradigmas, e através da análise das publicações em contabilidade gerencial consubstanciadas no *framework levers of control* de Simons, este estudo estende a validade de Simons (1995) examinando uma literatura que baseia-se num sistema de controles "mais completo", mesmo que de forma individual e singular. Assim, examinando a influência das alavancas de controle, este estudo estende a expressividade empírica/teórica de Simons.

Da síntese da literatura e das observações empíricas, pode-se fornecer uma definição mais abrangente dos quatro sistemas de controle. Esclarecendo que os estudos consideram o uso interativo de SCG uma abordagem de controle orgânica e construtiva, o uso diagnóstico uma abordagem que mede as variáveis críticas de desempenho, focalizando as formas mais rígidas e burocráticas de controle, o uso de sistemas de crenças enfatiza os valores da organização espalhados por toda a hierarquia de forma igualitária, ela reforça as oportunidades de busca, o sistema de limites ou fronteiras por sua vez, é descrito como um controle que reage a condições mais específicas de tarefas, subsidiando as rotinas e as ações tanto processuais quanto atitudinais da organização e seus membros, seleciona situações aceitáveis para delinear um domínio aceitável.

Quanto às relações entre as alavancas, estas foram discutidas e empiricamente testadas. O que revela evidências tanto de suas qualidades complementares quanto suplementares. Por vezes uma pode ser mais veemente encontrada que outras, o que também sugere a heterogeneidade das organizações e seus contextos internos/externos. A influência combinada das alavancas, suas inter-relações ou até interdependências podem aumentar/diminuir desempenhos inovadores, criativos, estratégicos, financeiros, não financeiros, entre outros. O que pode-se inferir é que, quanto ao equilíbrio, este pode significar coisas diferentes para diferentes organizações, bem como seu alcance por ser comprometido de diferentes maneiras em unidades distintas de uma organização.

A pesquisa de Gond, Grubnic, Herzig e Moon (2012) por exemplo, sugere considerar as inter-relações entre os sistemas de controle e não seus modos de uso sozinhos, a fim de entender o processo pelo qual eles moldam a elaboração da estratégia. Já Bedford, Malmi e Sandelin (2016) revelam que existem várias maneiras pelas quais as empresas podem efetivamente combinar práticas de controle gerencial em um determinado contexto estratégico.



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

Além disso, concluem que nem todas as práticas consideradas relevantes isoladamente são relevantes quando examinadas simultaneamente como um pacote.

Os resultados devem ser interpretados à luz de algumas limitações. O processo de análise de dados representa um conjunto de escolhas realizadas pelos pesquisadores e, portanto, os resultados estão sujeitos à vieses analíticos e interpretativos habituais inerentes à pesquisa qualitativa. As revistas analisadas também constituem limitações, uma vez que as demais revistas podem apresentar estudos que também abarcaram o framework de Simons. Assim, para futuras pesquisas, sugere-se o aumento da amostra.

Apesar de afetar a riqueza de detalhes fornecidas, não considera-se que essas limitações minem a contribuição do estudo nem reduzam sua relevância. Além disso, espera-se que os resultados gerem discussão acerca do framework proposto pelo seminal trabalho de Simons e seus respectivos reflexos na literatura.

6. Referências

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3), 233-248.
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 24(3), 189-204.
- 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.
- Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12-30.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, organizations and society*, 32(7), 789-820.
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, organizations and society*, 29(8), 709-737.
- Bruining, H., Bonnet, M., & Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, 15(2), 155-177.
- Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2014). The expressive role of performance measurement systems: a field study of a mental health development project. *Accounting, Organizations and Society*.
- Chong, K. M., & Mahama, H. (2014). The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness. *Management Accounting Research*, 25(3), 206-222.
- Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, 16(3), 321-339.
- De Haas, M., & Kleingeld, A. (1999). Multilevel design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization. *Management Accounting Research*, 10(3), 233-261.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended *framework* for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a *framework* for research. *Management Accounting Research*, 23(2), 79-119.



Florianópolis, 10 a 12 de Setembro de 2017

- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, 16(3), 269-292.
- Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223.
- Heinicke, A., Guenther, T. W., & Widener, S. K. (2016). An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the *Levers of Control* system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research*.
- Kober, R., Ng, J., & Paul, B. J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, 18(4), 425-452.
- 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.
- Kruis, A. M., Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2015). The *Levers of Control Framework*: An exploratory analysis of balance. *Management Accounting Research*.
- Marginson, D. E. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. *Strategic management journal*, 23(11), 1019-1031.
- Marginson, D., & Bui, B. (2009). Examining the human cost of multiple role expectations. *Behavioral Research in Accounting*, 21(1), 59-81.
- Marginson, D., McAulay, L., Roush, M., & Van Zijl, T. (2014). Examining a positive psychological role for performance measures. *Management Accounting Research*, 25(1), 63-75.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and society*, 35(5), 499-523.
- Oyadomari, J. C. T., Frezatti, F., de Aguiar, A. B., & Cardoso, R. L. (2009). Análise dos trabalhos que usaram o modelo *Levers of Control* de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 3(7), 25-42.
- Rodrigue, M., Magnan, M., & Boulianne, E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 301-316.
- Rossing, C. P. (2013). Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management. *Management Accounting Research*, 24(2), 175-194.
- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard business review*, 73(2), 80-88.
- Sponem, S., & Lambert, C. (2016). Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. *Management Accounting Research*, 30, 47-61.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' *Levers of Control framework*. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185.
- Tuomela, T. S. (2005). The interplay of different *Levers of Control*: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16(3), 293-320.
- Vaivio, J. (1999). Exploring anon-financial management accounting change. *Management Accounting Research*, 10(4), 409-437.
- Van der Stede, W. A. (2001). Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research*, 12(1), 119-137.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the *Levers of Control framework*. *Accounting, organizations and society*, 32(7), 757-788.