



A importância dos Sistemas de Controle Gerencial na formação de estratégias: um estudo em empresas do setor de construção civil de João Pessoa/PB

Marcos Igor da Costa Santos
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)
E-mail: marcosigor2508@gmail.com

Maria Luiza da Costa Santos
Instituto Federal da Paraíba (IFPB)
E-mail: mluizacs@gmail.com

Resumo

Os mecanismos dos sistemas de controle gerencial parecem facilitar mudanças estratégicas quando utilizados de forma interativa. Partindo deste pressuposto, o presente estudo teve como objetivo analisar a importância dos sistemas de controle gerencial na formação de estratégias utilizados nas empresas do ramo de construção civil, tendo como critério de análise o sistema de alavancas de controle destacado por Simons (1995). A pesquisa, caracterizada como descritiva, foi desenvolvida por meio de dois estudos de casos em empresas do setor de construção civil, localizadas na cidade de João Pessoa/PB. Para coleta dos dados foram utilizados os instrumentos: questionário adaptado por Moreira, Borges e Santiago (2017) que subsidiou a entrevista realizada com os gestores das empresas, como também foram coletadas informações em documentos e observação. Os resultados apontaram que as construtoras analisadas utilizam estratégias genéricas de foco e diferenciação voltadas para a comercialização de seus empreendimentos, sendo que uma possui planejamento de longo prazo e a outra se guia por perspectivas de curto prazo. Verificou-se, ainda, diferenças sistemáticas na utilização dos sistemas de controle gerencial e que as duas empresas possuem ferramentas de controle, contudo percebeu-se que existem com o objetivo de atender as normas estabelecidas por órgãos reguladores/certificadores, não sendo utilizadas para fins de tomada de decisão. Assim, concluiu-se que a influência dos sistemas de controles gerenciais na formação de estratégias dessas construtoras se dá de forma passiva, servindo os sistemas de controle gerencial como garantidores da realização das estratégias e metas organizacionais, mas não sendo os mesmos usados efetivamente como forma de identificação de oportunidades e fonte da formação de novas estratégias.

Palavras-chave: Estratégias Organizacionais; Sistemas de Controle Gerencial; Alavancas de controle.

Linha Temática: Contabilidade Gerencial

1 INTRODUÇÃO

Os sistemas de controle provêm de procedimentos preestabelecidos, que executam um conjunto de atividades, geralmente repetitivas (ANTHONY e GOVIDARAJAN, 2002) que consubstanciam o processo dos gestores de influenciar outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas. A estratégia é a força mediadora entre a organização e o seu meio, centrando-se nas decisões e ações que surgem naturalmente e, por isso, sua formação não se limita aos processos intencionais, já que podem ocorrer como um padrão de ações formalizadas ou não (MINTZBERG, AHLSTRAND e LAMPEL, 2010).

Nesse contexto, evidencia-se a importância da articulação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias implementadas nas empresas, pois para que um sistema de controle gerencial seja considerado efetivo faz-se necessário que suas ações estejam alinhadas com as estratégias e metas da organização e que apresente características que demonstrem que existe compatibilidade da estrutura organizacional com a responsabilidade de decisão dos gestores e, ocorra um ambiente de motivação para o cumprimento das metas associada às orientações do plano estratégico (ORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000).

Para estudar a implementação e o controle da estratégia de negócios, Simons (1995) propõe a construção de uma estrutura com quatro alavancas de controle que se baseiam em núcleo de valores, aversão aos riscos, variáveis de desempenho críticas e incertezas estratégicas. Esses fundamentos levam ao pensamento sobre como as empresas percebem e articulam essas relações em favor do atingimento de seus objetivos.

Nesse sentido, o presente trabalho busca responder à seguinte questão: como ocorre a articulação entre os sistemas de controle gerencial na formação de estratégias utilizados nas empresas do ramo de construção civil? E, teve como objetivo analisar a importância dos sistemas de controle gerencial na formação de estratégias nas empresas do ramo de construção civil, além de verificar a articulação existente entre as estratégias e os sistemas de controle gerencial, tendo como critério de análise o sistema de alavancas de controle destacado por Simons (1995), em duas empresas do setor de construção civil da cidade de João Pessoa/PB.

Este estudo se baseou em uma série de pesquisas que tiveram como referência os trabalhos de Simons (1987, 1994, 1995, 2000) e Porter (2005) e, por isso, se reveste de relevância, uma vez que oportuniza validar as informações e conhecimentos adquiridos em outras realidades, de culturas diferentes, como também em momentos diferentes. Dessa forma, traz como justificativa para a realização desta pesquisa, o fato de permitir o entendimento sobre como ocorre a relação entre as estratégias e os sistemas de controle que são utilizados por empresas do ramo da construção civil, além de identificar os sistemas de controle gerencial que têm sido implantados e a importância da ligação com as estratégias das empresas.

Em função do objetivo proposto, o trabalho apresenta, inicialmente, uma revisão dos termos estratégia e sistemas de controle gerencial, as suas retrospectivas históricas e os seus conceitos, conforme os diversos autores que tratam dos temas. Em seguida, descreve-se a metodologia, apresentando uma caracterização das empresas pesquisadas, tendo na sequência, a análise dos dados coletados e as conclusões alcançadas. Por último, apresenta-se a relação das referências consultadas.

2 ESTRATÉGIA EMPRESARIAL E SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL



De acordo com Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010) foi na década de 80 que as estratégias nas empresas apresentaram grande desenvolvimento. Fenômenos como reestruturação empresarial, conjunto de decisões e ações com dimensão organizacional, financeira e de portfólio foram impulsionados pelo desenvolvimento tecnológico dos meios de comunicação e transportes, predominando-se desde então uma dinâmica de interação e integração em nível global. Hoje, pensar estrategicamente adquiriu o *status* de fator indispensável na condução e gestão das organizações, com fins lucrativos ou não. Afinal, a estratégia trata da ligação entre o mundo interior das empresas e seu ambiente exterior (MOORE, 2000).

Considerando a sua importância, abordar sobre estratégia gera uma discussão entre concepções teóricas, que vão desde as abordagens mais convencionais, que consideram estratégia como uma atividade lógica, racional e sequencial, até as mais dinâmicas, que entendem que esse processo está associado a fatores culturais, de aprendizagem, política e relações de poder (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010).

Na área de gestão, o conceito de estratégia vem sendo usado de maneira indiscriminada significando desde um curso de ação formulado de modo preciso, todo o posicionamento no seu meio envolvente, até toda a personalidade, a alma e a razão existencial de uma empresa. É um conceito de grande uso acadêmico e empresarial, dotado de uma grande diversificação e amplitude, que em alguns aspectos é complementar e em outros é divergente (MOORE, 2000).

Para Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010), a estratégia é inimiga das abordagens deterministas e mecanicistas, pois estas minimizam a liberdade e a escolha. Não é apenas uma forma de como lidar com um oponente num ambiente de competição ou de mercado, tal como é tratada por grande parte da literatura e em seu uso popular, pois não pode ser somente resumida a ideias, proposições, diretrizes, indicativos de caminhos e soluções. A estratégia tem uma amplitude e abrangência, englobando o conceito de eficácia operacional citada por Porter (2005) e não pode ser confundida com suas táticas.

Diversas são as estratégias que podem ser utilizadas pelas empresas, e que, em geral, cada uma possui uma estratégia única, relacionada com sua estrutura e perspectivas. Contudo, de maneira mais ampla, Porter (2005) destaca que existem três estratégias genéricas internamente consistentes que são utilizadas pelas empresas: liderança em custo total, diferenciação e enfoque, as quais são descritas a seguir.

A estratégia denominada liderança em custo total está relacionada com a busca da liderança do custo pela empresa a partir de um conjunto de políticas voltadas para esse objetivo. Esta estratégia exige a construção agressiva de instalações em escala eficiente, uma perseguição vigorosa de reduções de custo pela experiência, um controle rígido do custo e das despesas gerais, não sendo permitida a formação de contas marginais dos clientes e a minimização do custo em áreas de P & D, assistência, força de vendas, publicidade etc.

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

Já na estratégia do tipo enfoque, a empresa se volta para um determinado grupo comprador, em um segmento específico de produtos ou em um mercado geográfico, e por suas



características pode assumir diversas formas. Enquanto as estratégias de custo e diferenciação buscam atingir toda a indústria, o enfoque visa atender da melhor forma um alvo determinado e, todas as políticas operacionais da empresa devem levar isso em conta. A empresa acredita que consegue atender ao seu alvo de forma mais eficiente e eficaz do que seus concorrentes, os quais competem de forma mais ampla (PORTER, 2005).

Chakravarthy e White (2003) chamam atenção para a questão da necessidade do planejamento e acompanhamento das estratégias no contexto organizacional e para isso é necessário a utilização de um sistema de controle gerencial – SCG, que garanta contínuas informações sobre a implementação e controle da estratégia organizacional.

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

Anthony e Govindarajan (2002) afirmam que os sistemas de controle provêm de procedimentos preestabelecidos, que executam um conjunto de atividades, geralmente repetitivas. Fundamentam o processo dos gestores de influenciar outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas. Assim, o controle gerencial inclui diversas atividades, como planejar o que a organização deve fazer; coordenar as atividades de várias partes da organização; comunicar a informação; avaliar a informação; decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar e influenciar as pessoas para alterar seu comportamento.

Ainda Anthony e Govindarajan (2002) ressaltam que por definição, o controle gerencial compreende o comportamento de executivos e que comportamentos envolvem elementos subjetivos, os quais não podem ser expressos por meio de equações. Desse modo, as informações geradas por um sistema de controle devem respeitar as características da organização. Como destacado por Gomes e Salas (2001), a dimensão, a relação de propriedade, a cultura, o estilo dos gestores, as relações interpessoais e o grau de descentralização são determinantes na escolha de um sistema de controle.

Segundo Bouwens e Abernethy (2000) o Sistema de Controle Gerencial precisa satisfazer as necessidades de informação dos departamentos, para que os gestores possam coordenar os fluxos de trabalho entre subunidades que são altamente interdependentes. E, por isso, desempenham papel importante no processo de gestão, fornecendo informações necessárias para auxiliar a tomada de decisões dentro dos departamentos e facilitar a coordenação entre os departamentos funcionais. Para uma tomada de decisão adequada, o Sistema de Controle Gerencial precisa estar ligado à estrutura organizacional, o qual se adequa as diferentes realidades organizacionais, assim como às diferentes estratégias.

Chenhall (2003) destaca que um sistema de controle gerencial que promova a interação entre as pessoas das diversas áreas é tido como indispensável às organizações, pois tem o objetivo de responder aos desafios e resguardar a coerência com as diretrizes estabelecidas e, nesse contexto, têm evoluído ao longo do tempo, de um foco no fornecimento de informações financeiramente quantificáveis para auxiliar na tomada de decisões, para um sistema com um escopo mais amplo de informações.

Tuomela (2005) destaca que é mais relevante investigar como os sistemas de controle gerencial são utilizados, do que investigar se estes sistemas são utilizados ou não.



Considerando-se que, em geral, estratégias diferentes possuem sistemas de controle diferentes, o entendimento do relacionamento entre a estratégia organizacional e os sistemas de controle utilizados pode ser um bom facilitador do entendimento dos métodos de controle gerencial.

O trabalho de Bruining, Bonnet, e Wright (2004) analisou quatro estudos sobre as razões e formas de utilização dos sistemas de controle gerencial em aquisições para implementar a mudança de estratégia. Observaram uma relação pertinente entre a mudança na estratégia e o uso intensivo da gestão baseada nas alavancas de controle de Simons (1995), sendo que o uso de mecanismos de controle que eram negligenciados ou ignorados foram implementados e ajustados à nova estratégia do negócio com êxito após a aquisição.

Visando relacionar esses aspectos à realidade das empresas, diversos autores vêm buscando a integração dos controles gerenciais, de forma a gerar um sistema de controles que seja adequado à realidade das empresas e as auxilie a realizar suas estratégias. Entre as principais teorias que tratam dessa temática destaca-se o modelo de Simons (1995), que concebe o sistema de controle gerencial como um conjunto de quatro alavancas, baseado em quatro tipos de controle: crenças, fronteira, diagnóstico e interativo.

Os Sistemas de crenças são um conjunto de definições organizacionais que são comunicados formalmente pelos gestores, para prover valores básicos, propósitos e direção para a organização. Os valores básicos, missões e propósitos são relacionados com a estratégia da empresa e podem ser considerados parte de um sistema quando estes são formais, baseado em informações e usado pelos gestores para manter ou alterar os padrões das atividades da organização (SIMONS, 1995). Esses sistemas informam os valores da organização, com a finalidade de inspirar e motivar os funcionários para pesquisar, criar, inovar, buscar oportunidades (WIDENER, 2007) e podem ser usados como mecanismo de mudança estratégica (MARGINSON, 2002).

Já os Sistemas de fronteiras consistem em regras que estabelecem limites ao comportamento dos membros da organização (SIMONS, 1995), as quais impõem limites de atuação da organização, garantindo que as estratégias realizadas estejam dentro do domínio das atividades organizacionais (SIMONS, 2000). Também são usados para definir limites comportamentais, na busca de oportunidades e inovação (BRUINING; BONNET; WRIGHT, 2004). Esses sistemas estabelecem limites por meio de regras, códigos de conduta, sistemas de planejamento estratégico e diretrizes, os quais são influenciados pelos riscos que se propõe a evitar (COLLIER, 2005).

Os Sistemas de diagnóstico são considerados sistemas de *feedback*, para garantir a realização dos objetivos organizacionais e são considerados sistemas formais utilizados pelos gestores para monitorar resultados e corrigir desvios de desempenho. Esses sistemas possuem a habilidade de mensurar as saídas dos processos, corrigir os desvios de desempenho e comparar padrões pré-determinados com resultados atuais (SIMONS, 1995). Por meio do uso de controles de diagnóstico é possível analisar os fatores que permitem que as estratégias pretendidas sejam alcançadas (HENRI, 2006).

As alavancas de controle deste SCG se relacionam, controlam, e são controladas pelos conceitos, valores fundamentais, riscos a serem evitados, variáveis críticas de desempenho e incertezas estratégicas. Ou seja, os sistemas de crenças orientam o processo criativo e inspiram a busca de novas oportunidades, controlando os valores fundamentais; os sistemas de fronteiras limitam o comportamento dos participantes da organização, controlam os riscos a serem evitados; os sistemas de controle de diagnóstico possuem a função de monitorar, avaliar e



recompensar a realização de metas, controlam as variáveis críticas de desempenho; e, os sistemas de controle interativo possuem a função de estimular a aprendizagem organizacional e o processo de desenvolvimento de novas ideias e estratégias, controlam as incertezas estratégicas (SIMONS, 1995).

Frente a revisão da literatura sobre o modelo de alavancas de controle de Simons (1995), pode-se considerar que em uma organização, cada alavanca de controle pode ser utilizada de diferentes maneiras, seja especificamente na forma de controlar suas atividades ou no equilíbrio das tensões dinâmicas. Depende de como a organização gerencia seus negócios, em busca de seus objetivos.

Por fim, no que se refere aos Sistemas de controle gerenciais, cabe ressaltar que eles são considerados interativos quando os gestores os utilizam de forma regular e frequente tanto para si, quanto para os funcionários (SIMONS, 1991). São operados subjetiva e informalmente, por meio de experiências, percepções, discussões, diálogos frequentes, reuniões regulares, revisão de planos de ação, o que estimula a pesquisa, aprendizagem organizacional e desenvolvimento de novas ideias (LANGFIELD-SMITH, 1997; BRUINING; BONNET; WRIGHT, 2004; HENRI, 2006). Esses sistemas contribuem para a inovação e busca de novas estratégias em um mercado dinâmico (BRUINING; BONNET; WRIGHT, 2004; WIDENER, 2007). Assim, os gestores asseguram que a organização terá respostas para as ameaças do ambiente, bem como aproveitará as oportunidades que surgirão (SIMONS, 1990).

2.1 RELAÇÃO ENTRE ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL E SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Como já mencionado, anteriormente, por Chakravarthy e White (2003), o sistema de controle gerencial é um aspecto importante e de grande relevância na implementação das estratégias organizacionais de forma a garantir resultados que consolidem sucesso para as organizações e, nesse sentido, é importante entender qual a relação existente entre os sistemas gerenciais e a estratégia.

As informações geradas pelo SCG podem facilitar uma mudança na estratégia de uma forma proativa. Koper, Ng e Paul (2007) identificaram em um estudo de caso que os mecanismos dos sistemas de controle gerencial podem facilitar mudanças estratégicas quando utilizados de forma interativa, assim como foi afirmado por Simons (1994). Os autores também identificaram que estes mecanismos dos SCGs se alteram para combinar com as mudanças estratégicas, demonstrando a existência de relação entre eles.

É importante a utilização dos controles gerenciais e a integração dos mesmos em sistemas, a fim de que a estratégia planejada seja efetivamente realizada e garantir que as mudanças ambientais possam ser percebidas em tempo. Anthony e Govindarajan (2002) afirmam que o controle gerencial (CG) tem seu início no momento em que se define qual a direção que a empresa pretende tomar em seu futuro, indo além do nível gerencial e financeiro da empresa até alcançar o nível estratégico (DAMKE, SILVA e WALTER, 2011).

O controle em nível estratégico auxilia a empresa a alcançar resultados efetivos em sua estratégia. Porém, este nível de controle possui algumas dificuldades, tendo em vista que as estratégias podem ser consideradas como intenções de ação, não sendo sempre fácil a transformação dessas intenções em ações e ainda em indicadores de execução dessas ações.



Segundo Simons (1995) ao se abordar a importância dos sistemas de controle gerencial, deve-se entender que eles atendem a diversas ordens de grandeza empresarial. Em uma pequena empresa este auxílio pode ser realizado de maneira informal. Na medida em que as empresas vão crescendo elas tendem a se tornar mais descentralizadas e geograficamente dispersas, e nessa situação, para garantir o contínuo alinhamento das ações aos objetivos da empresa é importante a manutenção dos princípios orientadores de comunicação e controle, ou seja, da manutenção de um bom sistema de controle gerencial. Os sistemas de controle gerencial atendem a qualquer organização, independentemente da natureza, estrutura e envolve a cultura, o controle de seus procedimentos e as estratégias articuladas aos objetivos e interesses organizacionais.

Se apoiando nestas considerações, afirma-se a importância deste estudo, uma vez que se propõe a estudar o setor de construção civil que se apresenta em desenvolvimento no país e, devido a todas as suas peculiaridades, necessita de sistemas de controle gerencial que possibilitem alternativas de controle estratégico. Assim, se torna necessário entender como ocorre a relação entre estratégia e sistema de controle gerencial nas empresas deste ramo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa de característica descritiva, quanto aos procedimentos técnicos é considerada como estudo de caso e de abordagem qualitativa, pois através do uso de palavras, em forma de texto buscou-se compreender, interpretar e analisar os resultados (FARIAS FILHO E ARRUDA FILHO, 2013).

Os objetos de estudo envolveram dois casos no setor de construção civil da cidade de João Pessoa/PB, entre uma relação de 12 empresas informadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado da Paraíba (SINDUSCON-PB), as quais foram contatadas por e-mail e telefone, apenas duas empresas foram as que aceitaram o convite.

Em razão de confidencialidade não foram divulgados os nomes das empresas que atuam na área de construção civil e para fins deste estudo foram designadas simplesmente de “Construtora A e Construtora B”.

A **construtora A** já soma mais de 700 apartamentos entregues, com mais de 278 m² de área construída e em construção, com um faturamento médio de R\$ 300.000 (trezentos mil reais) por mês e 54 funcionários. A empresa foi fundada em 1996, com o objetivo de trabalhar na área de construção residencial. Na medida que a empresa foi crescendo e ingressando em novos nichos de mercado, novas empresas foram criadas para atender a essas necessidades, convertendo-se a organização, atualmente, em um grupo econômico da área de construção civil. O grupo possui três sócios e três empresas agregadas, sendo: uma empresa de empreendimentos imobiliários com atuação na “classe B”, cujos apartamentos possuem valores de venda entre R\$ 200.000 (duzentos mil reais) e R\$ 400.000 (quatrocentos mil reais); uma empresa de empreendimentos imobiliários para a “classe A”, cujos apartamentos possuem valores superiores a R\$ 400.000 (quatrocentos mil reais); e, uma empresa que atua na intermediação na compra e venda de imóveis, sob a forma de corretagem, e a administração e locação de imóveis residenciais e comerciais.

A **construtora B** é uma empresa que preserva um padrão de qualidade em todos os seus empreendimentos, possui uma receita média mensal de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais) e 78 funcionários. Criada em 1987, contando, portanto, com mais de 30 anos de experiência no



mercado, a empresa possui dois sócios e iniciou os seus trabalhos na execução de imóveis residenciais. Sua área de atuação está nas cidades de João Pessoa e Campina Grande/PB, Natal e Mossoró/RN, São Luís/MA e Caruaru/PE. Sobre seu público alvo, ela possui construções para as classes A e B.

Para a coleta de dados foi utilizado um questionário composto por 36 (trinta e seis) questões abertas que funcionou como um roteiro semiestruturado, dirigido aos diretores e sócios das empresas, gerentes da área de qualidade, financeira e engenheiros das obras as técnicas de entrevistas. O questionário foi encaminhado às 02 (duas) empresas por *e-mail*, ocasião em que foi solicitado um agendamento para uma entrevista, a fim dirimir casos de dúvidas, como também aprofundar questões que não ficaram bem respondidas.

Cabe ressaltar que o questionário utilizado neste estudo foi o mesmo instrumento aplicado por Moreira, Borges e Santiago (2017), o qual foi adaptado dos instrumentos já utilizados em outras pesquisas realizadas por Alves (2010), Bruining, Bonnet, & Wright (2004), Koper, Ng, & Paul (2007) e Widener (2007) e Lacerda (2013) e, nesta versão, ficou formado por sete etapas, com 36 questões que abordavam sobre a formação de estratégias e os sistemas de controle gerencial utilizados nas empresas.

Ainda como instrumento de pesquisa, foram apuradas informações nos documentos disponibilizados pelas construtoras, que para efeito de análise, foi realizada uma leitura nos códigos de ética e de conduta, relatórios internos a funcionários, memorandos de comunicação, relações de índices e modelos de controle gerencial, atas de reuniões, manuais de qualidade, manuais aos empregados no sentido de relacionar a estratégia organizacional aos sistemas de controle gerencial das empresas pesquisadas.

Por fim, foram registradas observações, ocorridas durante as visitas, que se voltaram a verificar nas empresas a existência de painéis de comunicação, a rotina de controles e as formas de análise de desempenho utilizadas, a interferência de cada setor na elaboração e demais controles gerenciais, a divulgação de informações relevantes dos objetivos da empresa, e demais informações necessárias para conhecimento do sistema de controle gerencial utilizado, focando-se nas quatro alavancas de Simons (1994) apud Ferreira e Otley (2005); Damke *et al.* (2011); Koper *et al.* (2007), conforme detalhado na tabela 1.

Tabela 1 – Alavancas de controle e principais proxies

Alavancas de Controle	Proxies
Alavanca de Crenças	<ul style="list-style-type: none"> - Fatores chave de sucesso; - Modelos de gestão; - Visão e missão; - Lema inspirador; - Valores básicos; - Propósitos; - Direcionamentos que a empresa pretende seguir.
Alavanca de Fronteiras	<ul style="list-style-type: none"> - Limitação da gestão de escolhas de oportunidades pelas equipes; - Plano de negócios como limitador; - Debate estratégico para definição de limites; - Vetores estratégicos para controle das oportunidades a ser exploradas ou não; - Oficinas estratégicas; - Códigos de conduta; - Códigos de ética; - Regras e sanções; - Sistemas de planejamento estratégico formalizados.



Contabilidade e Perspectivas Futuras

<p>Alavanca de Diagnóstico</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Orçamento; - Plano de negócios; - Monitoramento de produção e vendas; - Tableau de board; - Balanced Scorecard (BSC); - Benchmarking; - EVA® - Controles internos; - Sistemas de monitoramento de objetivos individuais.
<p>Alavanca de Controle Interativo</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Discussões; - Mesas redondas; - Troca e disseminação de experiências; - Grupos de acompanhamento de sinais de mercado; - Reuniões face a face com subordinados; - Planos com base em contínua evolução diante de dados de debate.

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

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

No segundo momento, foram identificadas as estratégias utilizadas pelas empresas, baseando-se na teoria proposta por Porter (2005) e nos dados levantados com as entrevistas, observação e análise documental, e analisadas tanto as estratégias formais quanto as informais.

Desse modo, a análise qualitativa dos dados foi realizada por meio da análise de conteúdo, considerando as proxies determinadas para cada alavanca de controle, conforme demonstrado no quadro 1. A análise de conteúdo seguiu as etapas sugeridas por Farias Filho e Arruda Filho (2013), consistindo da pré-análise e o estudo de todos os materiais e textos transcritos das entrevistas, o recorte dos fragmentos objeto de análise de acordo com as proxies identificadas e a interpretação do material filtrado, possibilitando o atingimento dos objetivos.

A partir das identificações e interpretações realizadas, foi possível fazer uma análise da influência dos sistemas de controle gerencial identificados e classificados no planejamento e controle da estratégia de cada empresa, verificando-se se estes sistemas são fontes da estratégia, bem como se eles são utilizados para controlar a execução correta da mesma.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente estão apresentados e identificados os controles gerenciais tomando como base o modelo de alavancas de controle propostas por Simons (1995) e, em seguida estão apresentadas as estratégias utilizadas pelas construtoras.

Segundo Simons (1995) as **alavancas de crenças** estão relacionadas à evidenciação dos valores básicos, propósitos e direção da empresa que estão intimamente ligados à suas estratégias. Seu objetivo é capacitar às pessoas e dar coragem às mesmas, fazendo com que elas se comprometam com a empresa.



Diante das análises de documentos realizadas, percebeu-se que tanto a **construtora A**, quanto a **construtora B** possuem crenças bem definidas, ambas possuem missão, visão, valores e políticas de qualidade formalizadas em seus manuais de qualidade, os textos são escritos de forma objetiva, linguagem de fácil compreensão e possuem a característica de inspirar as pessoas a fazer parte da empresa.

Também foi verificado que as construtoras divulgam em seus sítios a missão, visão, valores e políticas de qualidade. A **construtora B** repassa os valores e propósitos para os membros da construtora por meio de reuniões, treinamentos, instruções normativas, correio eletrônico, jornais e pela área de Recursos Humanos, no momento da contratação.

Com base na análise da documentação disponibilizada, em conjunto com observações e entrevistas realizadas, percebeu-se algumas diferenças entre as duas construtoras.

A **construtora B** possui um sistema de crenças formalizado e busca fazer com que elas façam parte do dia a dia da construtora. Nota-se que todos os funcionários ingressantes são treinados quanto às crenças da empresa, estruturas essas que são reforçadas constantemente através de outras ações e eventos. Todos os entrevistados souberam e expressaram, de alguma forma, os objetivos da construtora, bem como um ou mais de seus valores. Tanto no escritório quanto nas obras, esses valores estavam expostos em murais, demonstrando uma preocupação em apresentar seus valores para todos os que trabalham e buscam a construtora.

Estes resultados reforçam o estudo de Alves (2010), que evidenciou a utilização de controles relacionados a estrutura de governança e valores. A estrutura de governança e valores pode ser relacionada com as reuniões realizadas para transmissão dos valores, propósitos, objetivos organizacionais, procurando relacionar com a visão, missão e valores.

Na **construtora A**, notou-se que apesar da existência de crenças formalizadas, apresentadas em documentos, parece que elas não são repassadas em atividades presenciais aos colaboradores da construtora, já que não foram observadas ações desta natureza e também não foram mencionadas pelos pesquisados. Ao se questionar sobre os valores da empresa, as respostas obtidas foram: “nós temos a missão, visão, valores, mas acredito que nem todos saibam. A maioria acho que nem sabe” (Gerente Financeiro); "Pode ser que tenham valores definidos em algum papel, mas eu não consigo identificar isso" (Gerente de Projetos). Nota-se pelo citado que a noção de crenças para a empresa A, apesar de existir de maneira formalizada, não possui reconhecimento por parte dos funcionários da empresa.

A tabela 2 apresenta as ferramentas de crenças identificadas junto às empresas pesquisadas.

Tabela 2 – Ferramentas de crenças utilizadas pelas construtoras

CONSTRUTORA	A	B
Ferramentas identificadas	Missão, visão e valores e políticas de qualidade.	Missão, visão e valores e políticas de qualidade.
Aplicação das ferramentas de crenças	<ul style="list-style-type: none"> - Percepção de que os valores são função da qualidade; - Incoerência entre as visões das pessoas sobre os valores da empresa; - Não existe exposição da missão, visão e valores a todos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Treinamentos constantes de seus funcionários; - Coerência de todos sobre as crenças e valores da empresa; - Exposição da missão, visão e valores em murais no escritório e na obra.

Fonte: Elaboração Própria, 2018.



As evidências sugerem que as crenças na construtora B são disseminadas de forma clara em toda a organização, as quais alicerçam suas ações e práticas de gestão. Assim, são melhor orientados para o alcance das suas estratégias, quando comparados com a construtora A.

Em relação as **alavancas de fronteiras**, Simons (1995) relata que consistem em regras que estabelecem limites ao comportamento dos membros da organização, garantindo que as estratégias realizadas estejam dentro do domínio das atividades organizacionais.

Na análise dos documentos, constatou-se que as duas construtoras possuem procedimentos de fronteira formalizados. Em relação aos procedimentos comuns, as duas possuem limites quanto ao controle financeiro das compras, devendo as despesas serem aprovadas pela diretoria (para qualquer valor no caso das duas construtoras). Além disso, devido às normas ISO 9001, as duas possuem procedimentos que padronizam a forma de execução dos principais trabalhos realizados pelas construtoras. Além desses procedimentos comuns, a **construtora B** possui um código de ética e um manual do colaborador contendo direitos e obrigações dos funcionários. A tabela 3 demonstra as principais ferramentas de fronteira identificadas nas construtoras pesquisadas.

Tabela 3 – Ferramentas de fronteiras utilizadas pelas construtoras

CONSTRUTORA	A	B
Ferramentas identificadas	<ul style="list-style-type: none"> - Controle dos limites de compras; - Procedimentos para controle de materiais e serviços. 	<ul style="list-style-type: none"> - Controle dos limites de compras; - Procedimentos para controle de materiais e serviços; - Código de ética; - Manual do Colaborador.
Aplicação das ferramentas de crenças	<ul style="list-style-type: none"> - Aprovação, pelos sócios, para compras de qualquer valor; - Estabelecimento de regras de maneira informal; - Alinhamento das regras a partir de diálogos com funcionários. 	<ul style="list-style-type: none"> - Aprovação de compras só pelos sócios da empresa; - Estabelecimento de regras de condutas formalizadas; - Alinhamento das regras da empresa por meio de conversas e advertências.

Fonte: Elaboração Própria, 2018.

Considerando as informações acima é possível constatar que a **construtora B** controla o cumprimento das regras, punindo os empregados em caso de descumprimento com advertências. A **construtora A** parece não possuir o costume de informar as regras aos funcionários, quando na admissão e, não costuma penalizar os funcionários quando as regras são descumpridas, limitando a conduta de conversar com seus funcionários para que alterem o comportamento. Assim, de maneira geral, apesar das duas construtoras possuírem alavancas de fronteira formalizadas, percebeu-se que o controle dessas alavancas é feito de maneira mais efetiva pela **construtora B**.

Os resultados apresentados sobre o sistema de fronteira corroboram o estudo de Henri (2006), que verificou que o sistema de fronteira, ao estabelecer limites para a ação dos funcionários, direciona-os para que as ações sejam desenvolvidas. Adicionalmente, as evidências sugerem que os sistemas de fronteiras, tanto nos limites de atuação em termos de atividades e mercados, quanto nos limites comportamentais, estabelecidos por meio de normas, regras e princípios, têm como base e orientação os sistemas de crenças.



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

A **construtora “A”** possui controles financeiros que monitoram a realização de planos e metas por meio dos seus custos, volume de produção, planejamento, orçamento, vendas, recebimento de grãos, cobranças, inadimplências. Além disso, ela utiliza um *Enterprise Resource Planning* (ERP) que integra o controle de orçamento e um controle para compras atrelado ao orçamento projetado pela construtora. Na realização dos planos e metas, os funcionários são recompensados por meio da Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Em relação a **construtora B**, ela possui controles de qualidade e financeiros. Os sistemas de controle utilizados são os orçamentos, manuais da qualidade, controle de procedimentos, controle de materiais e serviços na obra, controles de execução de serviços, e outros. Quanto aos orçamentos, ela utiliza orçamento de vendas, compras e de custos. A tabela 4 apresenta as principais ferramentas de controle diagnóstico utilizadas pelas construtoras.

Tabela 4 – Ferramentas de controle diagnóstico utilizadas pelas construtoras

CONSTRUTORA	A	B
Ferramentas identificadas	<ul style="list-style-type: none"> - Controle de compras, materiais e serviços; - Verificação de serviços executados; - Planos de ação; - Cronograma físico e financeiro das obras. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ficha para avaliação de funcionários; - Lista de verificação de serviços; - Cronograma físico e financeiro das obras.
Aplicação das ferramentas de controle diagnóstico	<ul style="list-style-type: none"> - Controle financeiro e da viabilidade dos projetos; - Aplicação das listas de verificação de serviços; - Avaliação de desempenho por funcionários; - Conhecimento do resultado por obras. 	<ul style="list-style-type: none"> - Controle financeiro das obras; - Avaliação dos colaboradores; - Controle de qualidade dos serviços das obras.

Fonte: Elaboração Própria, 2018.

No estudo de Alves (2010), o controle de metas, os orçamentos, os controles financeiros e as medidas não financeiras foram os principais controles utilizados na forma diagnóstica e nos estudos de Lacerda (2013) foram identificados os sistemas de planejamento financeiro, avaliação financeira e controle de custos, na forma diagnóstica. Essas informações quando comparadas aos dados encontrados neste estudo confirmaram que a gestão, através de ferramentas de controle é uma garantia para o sucesso da empresa.

As evidências sugerem que os controles de diagnóstico são utilizados constantemente nas construtoras, fazendo parte das atividades cotidianas, tendo em vista que elas precisam monitorar suas atividades e resultados para alcançar os objetivos desejados. Assim, adotam mecanismos que estimulam os membros a se envolverem e se dedicarem a seu favor.

Por fim, **os Sistemas de controle interativo** são utilizados regularmente pelos gestores com o intuito de que os mesmos possam se envolver regularmente e pessoalmente nas atividades de decisão dos subordinados. Estes sistemas são utilizados para se avaliar as incertezas estratégicas da empresa visando ao aprendizado das oportunidades e ameaças à empresa e uma resposta proativa a essas percepções (SIMONS, 1995).

A **“construtora A”**, para analisar as possibilidades estratégicas de um novo empreendimento, utiliza a análise de viabilidade dos projetos. Além disso, ela busca perceber



a partir do controle gerencial o que pode ser melhorado para as próximas obras e procura identificar os pontos fortes e fracos de cada obra executada. Os procedimentos de trabalho são sempre discutidos entre os envolvidos, porém o incentivo à aprendizagem organizacional ainda é feito de maneira informal, mais em conversas diárias do que a partir de estruturas formais de incentivo.

Na **construtora B**, verificou-se que os gestores se envolvem regularmente e pessoalmente nas atividades dos subordinados por meio de reuniões, realizadas no início de cada semana, com os diretores executivos e gerentes de divisão, ocasião em que cada gerente apresenta as contribuições dos funcionários. Trimestralmente são realizadas reuniões com os gerentes de entrepostos. Cada gerente possui um líder responsável por setor específico, os quais informam as situações ao gerente principal e este leva nas reuniões trimestrais com os diretores executivos e gerentes de divisão. Verificou-se, ainda, durante as reuniões são oferecidas oportunidades de profissionalização para os funcionários, através de cursos e do estudo formal. A construtora realiza campanhas para lançamento de ideias e as melhores ideias são premiadas. A tabela 5 apresenta as principais ferramentas de controle interativo identificadas junto as construtoras pesquisadas.

Tabela 5 – Ferramentas de controle interativo utilizadas pelas construtoras

CONSTRUTORA	A	B
Ferramentas identificadas	- Planilhas de análise de viabilidade; Reuniões periódicas de planejamento.	- Reuniões de análise crítica; - Reuniões semanais com os diretores e gerentes.
Aplicação das ferramentas de controle diagnóstico	- Estímulos a aprendizagem organizacional de forma informal; - Acompanhamento das novidades tecnológicas do mercado; - Transmissão de informação de forma informal.	- Acompanhamento das novidades de mercado, pesquisas e auxílio externo; - Transmissão da informação dentro do escritório de forma formal.

Fonte: Elaboração Própria, 2018.

Os resultados encontrados corroboram com estudo de Henri (2006), o qual demonstrou que os SCG contribuem para o processo de geração de conhecimento e colaboração. O uso dos controles interativos verificados nas construtoras corrobora com o estudo de Bruining, Bonnet e Wright (2004), os quais demonstraram que a criatividade é utilizada de forma plena quando há flexibilidade na atividade desempenhada, o que foi evidenciado neste trabalho, com os sistemas interativos que impulsionam o surgimento de novas ideias.

Diante destes resultados, infere-se que a **construtora B** possui uma cultura mais de controle do que de interação, enquanto a **construtora A** apresenta indícios mais evidentes de controle interativo. Resumindo os achados, observou-se que ambas apresentam evidências das quatro alavancas de controle, sendo a **construtora A** mais informal e a **construtora B** mais formalizada; a **construtora A** apresenta mais ferramentas de controle diagnóstico e também mais evidências de controle interativo.

No que se refere as **estratégias utilizadas pelas construtoras**, a análise se baseou no conceito de Anthony e Govindarajan (2002) que estratégia é o conjunto de planos da alta administração para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos gerais da organização, e que existem três estratégias competitivas que podem ser utilizadas, tais como a estratégia de custo, a estratégia de diferenciação e a estratégia de foco, que podem surgir como



resposta a um estímulo determinado ou por um processo de deliberação, a partir do planejamento e execução da estratégia (MINTZBERG; AHSLTRAND; LAMPEL, 2010).

Assim, foi possível verificar que as construtoras pesquisadas utilizam da estratégia genérica de foco, uma vez que escolhe segmentos ou nichos específicos por meio da diferenciação. Considerando as estratégias de cada uma das construtoras constatou-se duas situações diferentes. A **construtora “A”** está com uma estratégia de desenvolvimento de produtos, uma vez que ela procura aumentar suas vendas mediante o desenvolvimento de melhores produtos para seus mercados atuais. O seu objetivo é alcançar de 3 a 5 obras simultaneamente, com um faturamento de 8 a 15 milhões por obra.

Já a **construtora “B”** não possui estratégias voltadas para o longo prazo. Segundo o diretor comercial, os projetos vão surgindo naturalmente, ou seja, as estratégias são estabelecidas a cada ano, conforme a percepção dos sócios sobre o ambiente em que a construtora se encontra e sobre os anseios particulares dos mesmos. Conforme visão apresentada, os projetos da construtora ocorrem conforme a demanda e, seguem também a intuição. Em geral os sócios se reúnem para identificar a melhor estratégia que deve ser seguida durante o ano, anotando de maneira informal os objetivos e responsabilidades de cada um. Mas, ao mesmo tempo, esta empresa vem buscando aprimorar suas estratégias comerciais e financeiras. Os principais pontos referentes à estratégia das construtoras estão evidenciados na tabela 6.

Tabela 6 – Estratégias utilizadas pelas construtoras

CONSTRUTORA	A	B
Estratégia Competitiva	- Foco e Diferenciação	- Foco e Diferenciação
Estratégia de Longo Prazo	- Realizar 3 a 5 obras simultaneamente.	- Não possui
Estratégia de Curto Prazo	- Reestruturação dos procedimentos da empresa; - Desenvolvimento de Produtos.	- Reestruturação dos procedimentos da empresa; - Aprimoramento dos controles comerciais e financeiros.
Surgimento das Estratégias	- Estratégias deliberadas.	Estratégias emergentes.

Fonte: Elaboração Própria, 2018.

Comparando-se as estratégias das duas construtoras percebeu-se que ambas possuem uma estratégia genérica de foco, com o intuito de atender as classes A e B, mas a formação das estratégias possui diferenças. Enquanto a **construtora A** possui objetivos de curto e longo prazo e metas bem definidas, a **construtora B** não possui uma estratégia de longo prazo, gerando seus objetivos e metas de acordo com as percepções dos sócios sobre o ambiente em que ela se encontra inserida.

Outro ponto que merece destaque é que a **construtora A** tem utilizado, principalmente, estratégias deliberadas, enquanto a **construtora B** tem trabalhado, principalmente, com estratégias emergentes. Assim, enquanto a construtora “A” busca alcançar as estratégias que foram planejadas e estabelecidas, a “B” não possui uma estratégia definida, trabalhando com as percepções dos diretores sobre as mudanças ambientais.



Depois de ter analisado os sistemas de controle gerencial utilizados pelas construtoras pesquisadas e as estratégias utilizadas pelas mesmas, é importante a compreensão de como os sistemas de controle gerencial se relacionam com a estratégia nessas construtoras e a percepção delas quanto aos sistemas de controle gerencial existentes, como abordado na revisão da literatura.

Percebeu-se que as construtoras utilizam algumas ferramentas de controle gerencial apresentadas por Simons (1995), contudo, não existe integração suficiente entre essas ferramentas para se considerar que as empresas utilizam um sistema de controle gerencial capaz de servir de base para a formação de novas estratégias.

Destaca-se assim a limitação na utilização dos sistemas de controle gerencial para formação da estratégia, nas construtoras pesquisadas, em decorrência de duas situações. Uma delas se refere a informalidade dos sistemas utilizados pela **construtora “A”**, que impossibilitou a criação de um histórico de dados que sirva de base para a criação de novas estratégias. A outra situação está relacionada a ausência de uma estratégia de longo prazo, por parte da **construtora “B”**, o que faz com que ela não possua objetivos claros e determinados a serem cumpridos e, dessa forma, não consiga gerar novas estratégias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar a importância dos sistemas de controle gerencial na formação de estratégias utilizados nas empresas do ramo de construção civil da cidade de João Pessoa/PB, tendo como critério de análise o sistema de alavancas de controle, proposto por Simons (1995). Em relação a estratégia dessas construtoras, percebeu-se que elas possuem uma estratégia genérica de foco e diferenciação destinadas para atender às classes sociais A e B. Assim, foram identificadas duas estruturas estratégicas diferentes: a primeira, formação de estratégia baseada em uma perspectiva de crescimento da empresa, com uma visão da necessidade de reestruturação de procedimentos e processos, e a segunda, não possuindo uma estratégia específica de longo prazo, tendo como perspectiva estratégias de curto prazo estruturadas de acordo com as perspectivas imediatas de mercado.

Os resultados demonstraram que as construtoras pesquisadas possuem algumas ferramentas de controle gerencial em suas estruturas, contudo, as empresas demonstraram que não possuem uma visão sistêmica do processo gerencial, além de não analisarem as relações de dependência e ligação entre as diferentes ferramentas utilizadas nas construtoras. Também foi observado que as construtoras não utilizam seus controles gerenciais como base para a formação de suas estratégias, o que pode estar respaldado no fato de muitos controles serem aplicados de maneira informal e, também, devido a construtora ainda não viabilizar a possibilidade de trabalhar com estratégia em longo prazo.

Constatou-se assim que as dificuldades na utilização dos sistemas de controle gerencial e formação das estratégias das construtoras pesquisadas se encontram na falta de uma melhor estruturação e planejamento dos controles utilizados, bem como de uma melhor utilização e formalização dos controles existentes para auxiliar no processo de tomada de decisão. Além disso, para a formação de novas estratégias a partir de seus controles, faz-se necessário que as empresas possuam uma estratégia geral de longo prazo, a fim de melhor identificar os objetivos que se pretende atingir.



Mesmo que estes resultados não possam ser generalizados, fornecem importantes evidências que estimulam a realização de novos estudos. Nesta perspectiva, essa pesquisa contribuiu para a aplicação das premissas teóricas previstas no modelo de Simons (1987, 1994, 1995, 2000) na realidade de empresas da região nordeste, na medida em que constatou a sua utilização e importância, servindo de parâmetro para análise e comparação relacionando o uso de sistemas de controle gerencial e a formação de estratégia.

Como destacado por Krus, Speklé e Widener (2015), vários estudos ainda serão necessários para proporcionar uma compreensão conclusiva do equilíbrio das alavancas de controle e, em decorrência dessa afirmação sugere-se que pesquisas futuras sejam realizadas no sentido de investigar a influência do uso dos Sistemas de Controle Gerencial na formação de estratégias, em outras construtoras e organizações, tendo em vista que no Brasil o setor da construção civil está em desenvolvimento, além de ser um assunto de garantia e sobrevivência organizacional, em um contexto altamente competitivo.

REFERÊNCIAS

Alves, A. B. (2010). Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional. (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, SP, Brasil.

Anthony, R. N.; & Govindarajan, V. (2002). Sistemas de controle gerencial. São Paulo: Atlas.

Bouwens, J.; & Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 221-241.

Bruining, H.; Bonnet, M.; & Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, 15, 155-177.

Chakravarthy, B. S.; & White, R. E. (2003). Strategy process: forming, implementing and changing strategies. In A. M. Pettigrew, H. Thomas., & H. R. Chenhall, (Orgs.) *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. *Accounting, Organizations and Society*. 28, 127-168.

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, 127-168.

Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, 16, 321-339.

Damke, E; Jr, Silva, E. D.; & Walter, S. A. (2011). Sistemas de controle e alinhamento estratégico: proposição de indicadores. *Rev. eletr. Estratégia e negócios*. 4(1) 65-87. Florianópolis, SC, Brasil.



Farias Filho, M. C.; & Arruda Filho E. M (2013). Planejamento da Pesquisa Científica. São Paulo, SP, Brasil: Atlas.

Ferreira, A.; & Otley, D. (2005). The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis. AAA Management Accounting Section. 1-54.

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

Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. Accounting, Organizations and Society, 31, 529-558.

Hopwood, A. G. (1987). The archaeology of accounting systems. Accounting Organization and Society. 12(3) 207-234.

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

Kruis, A.M.; Speklé, R. F. & Widener, S. K. (2015). The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance. Management Accounting Research, 12, 333-354.

Lacerda, D. B. (2013). Análise da relação entre a estratégia e os sistemas de controle gerencial: um estudo com empresas do setor da construção civil. (Dissertação de mestrado). Universidade de Minas Gerais – UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil.

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

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

Mintzberg, H.; Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2010). Safari de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. 2. ed. Porto Alegre, RS, Brasil: Bookman.

Moore, M. H. (2000). Managing for value: organizational strategy in for-profit, nonprofit, and governmental organizations. Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 29, 183-204.

Moreira, M. A.; Borges, D. L.; Santiago, A. M. (2017). Relação Entre Formação Estratégica e Sistemas de Controle Gerencial. Contabilidade, Gestão e Governança, 20(1), 133-152.

Porter, M. E. (2005). Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro, RJ, Brasil: Campus.



Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organization and Society*, Great Britain. 12(4), 357-374.

_____. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1), 127-143.

_____. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12, 49-62.

_____. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*. 15, 169-189.

_____. (1995). Control in age of empowerment. *Harvard Business Review*, 80-88.

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

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

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