

Sistemas de Controle Gerencial: oportunidades de pesquisa com base na literatura teórica e empírica

EDICREIA ANDRADE DOS SANTOS

Universidade Federal de Santa Catarina

ROGÉRIO JOÃO LUNKES

Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo

Os sistemas de controle gerencial (SCG) são definidos como conjunto de mecanismos de controle utilizados por uma organização e que podem ser compreendidos por meio de diversas características, funções e processos. Neste entendimento, este estudo tem como objetivo identificar as especificidades de diversos aspectos dos trabalhos, tanto de natureza teórica quanto empírica, da literatura de SCG. Após uma análise de 69 trabalhos, diversas oportunidades de pesquisas foram identificadas constituem assim um compêndio de possibilidades com vistas a orientar futuros estudos em distintos contextos e sob a abordagem de diferentes particularidades. Também foram observadas a evolução temporal do tema, das teorias utilizadas e das características, funções e processos retratados tanto pelos estudos teóricos quanto empíricos. Com estes achados pode-se perceber a caracterização de 3 fases da literatura de SCG, a citar: na primeira fase consolida-se uma visão mais sistêmica dos SCG, com ênfase no desenho dos sistemas de controla bem como na contribuição da Teoria Contingencial para a temática; na segunda observa-se uma relativa ênfase no uso dos SCG e; a terceira e mais atual, evidencia-se a expansão dos elementos e mecanismos de controle compreendidos nas mais distintas classificações. Essas fases não são exclusivas, elas são evolutivas e as pesquisas atuais transitam entre estas etapas. Porém a temática de SCG tem muitas abordagens e assuntos a serem explorados com vistas a agregar tanto na teoria quanto na prática, o que conseqüentemente pode-se caracterizar em uma nova fase. Nesta linha, futuras pesquisas podem buscar evidenciar e cobrir outras oportunidades além das apresentadas neste trabalho para alargar e evoluir a temática.

Palavras-Chave: Sistemas de Controle Gerencial; Controle Gerencial; Revisão da literatura.

1 INTRODUÇÃO

Na literatura seminal de gestão, o conceito de controle era considerado sinônimo de controle financeiro, e foi considerado como uma das funções da gestão contábil e financeira para fornecer informações à tomada de decisão (Gigliani & Bedeian, 1974). Com vistas a mudar essa compreensão Anthony (1965) descreveu a função de controle como processo de orientação de um conjunto de fatores para alcançar uma meta ou objetivo previamente delineado. Nessa perspectiva, essa definição engloba pessoas, coisas, situações e organizações.

A compreensão de Anthony foi discutida e aprimorada no decorrer dos anos subsequentes, assim como a de sistemas de controle gerencial (SCG) que também não tem um conceito unânime, devido as suas definições, classificações, dimensões, funções e seu escopo ainda não terem sido estabelecidos academicamente (Chenhall, 2003). Isto posto, na literatura são encontradas várias definições de SCG. Henri (2006a) define-o como procedimentos e sistemas de informações que são formalizados para manter ou alterar padrões das atividades organizacionais, e inclui os sistemas de planejamento e de relatórios, além dos procedimentos de monitoramento. Numa perspectiva paralela têm-se alguns autores como Chenhall (2003); Malmi e Brown (2008); Cugueró-Escofet e Rosanas (2013); Langevin e Mendoza, (2013) que aplicaram uma definição mais abrangente, incluindo controles informais como controles pessoais, culturais e de clãs. Contudo, mesmo com diferentes definições, observa-se que o entendimento do papel do SCG é oferecer informações úteis para o planejamento, tomada de decisão, monitoramento e avaliação das atividades organizacionais, assim como para influenciar o comportamento dos funcionários a alinhar aos objetivos da organização.

Diversos estudos têm buscado alargar a compreensão dos SCG (Ahrens & Chapman, 2004; Malmi & Brown 2008, Ferreira & Otley, 2009; Tessier & Otley, 2012). Nesta direção, salienta-se que os primeiros estudos realizados consideravam sistemas cibernéticos e formais, centrados no uso de sistemas de informação contábil, essencialmente por meio da contabilidade de custos e orçamentos. Posteriormente, esse enfoque recebeu diferentes contribuições que se concentraram na análise de influências psicossociais e culturais para estudar o contexto organizacional (Cugueró-Escofet & Rosanas, 2013; Langevin & Mendoza, 2013). Assim, nesses estudos foi enfatizada a importância do comportamento, das relações humanas, do estilo de liderança, da cultura, entre outros elementos como os relacionados à eficiência dos SCG no desempenho individual e organizacional. Desse modo, o resultado é de que os SCG atualmente não são entendidos como um sistema mecanicista fechado, mas como sistemas com influências sociais, dos membros da organização e seu ambiente.

Nesta direção, com vistas a entender melhor a evolução da literatura de SCG este trabalho norteia-se pela seguinte questão: quais as características evolutivas de abordagens e teorias apresentadas nos trabalhos teóricos e empíricos de SCG e as possíveis oportunidades de pesquisas atuais? Tem-se como objetivo verificar quais as características evolutivas da temática de SCG e suas possíveis oportunidades de pesquisa. Para isso, realizou-se um levantamento de artigos de natureza teórica e empírica selecionados por meio de um processo sistêmico de revisão da literatura com perspectiva construtivista e representativamente divulgado no meio acadêmico denominado *Knowledge Development Process - Constructivist (ProKnow-C)* (Valmorbida, Ensslin, Ensslin & Ripoll-Feliu, 2016).

Justifica-se o presente artigo à medida que análises, críticas e sínteses de forma sistematizada se fazem necessárias para a evolução da literatura e para que novos quadros e perspectivas sobre o tema sejam gerados. Ademais, a literatura de SCG tem sido criticada por ter conceitos que são mal definidas o que influencia em resultados empíricos mistos tornando mais difícil construir um corpo coerente de conhecimento (Chenhall, 2003; Tessier & Otley, 2012). Por mais que a literatura a respeito da temática apresente mais de 40 anos de pesquisa ainda não se tem um consenso acerca de sua definição, porém sabe-se que os SCG são de

grande relevância para as organizações e ainda mais porque pesquisas por meio das mais diversas abordagens se fazem necessárias. Assim, há necessidade de mapear/entender qual foi a evolução até o presente e quais são possíveis oportunidades de estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Sistemas de Controle Gerencial (SCG) referem-se ao conjunto de mecanismos de controle utilizados por uma organização (Kloot, 1997). Esses mecanismos podem ser diferentes tipos de controles como administrativos (Giglioni & Bedeian, 1974; Dillard & Burris, 1993; Langfield-Smith, 1997; Herath, 2007; Malmi & Brown, 2008; Grabner & Moers, 2013; Straub & Zecher, 2013; Silva-Domingo 2015; Slavoljub; Srdjan & Predrag, 2015); burocráticos, mercado e de clã/sociais (Ouchi, 1979; Dillard & Burris, 1993; Otley; Broadbent & Berry, 1995; Langfield-Smith, 1997; Langfield-Smith & Smith, 2003; Davila, 2005; Straub & Zecher, 2013); cibernéticos (Giglioni & Bedeian, 1974; Dillard & Burris, 1993; Otley et al., 1995; Langfield-Smith, 1997; Herath, 2007; Malmi & Brown, 2008; Grabner & Moers, 2013; Straub & Zecher, 2013; Chenhall & Moers, 2015; Silva-Domingo, 2015); de ação, de resultado, de pessoal, culturais (Abernethy & Brownell, 1997); formais e informais (Giglioni & Bedeian, 1974; Otley et al., 1995; Langfield-Smith 1997; Chenhall, 2003; Grabner & Moers, 2013; Chenhall & Moers 2015); habilitantes e coercitivos (Adler & Borys, 1996); profissionais (Kober; Ng & Paul, 2007); positivos e negativos (Tessier & Otley, 2012), entre outros. Esses controles são escolhidos para compor um SCG conforme as características da estrutura organizacional como, por exemplo, sendo ela mecanicista ou orgânica (Giglioni & Bedeian, 1974; Otley et al., 1995; Harrison & McKinnon, 1999; Straub & Zecher, 2013; Chenhall & Moers, 2015), que tenham o objetivo de direcionar a organização na busca do cumprimento das metas e resultados desejados (Chenhall, 2003).

As organizações podem utilizar diversos controles conforme sejam suas necessidades gerenciais. Esses controles compreendidos em um SCG possibilitam a execução de diversas funções/atividades como: promoção da aprendizagem organizacional (Lorange & Scottmor, 1974; Argyris, 1977; Kloot, 1997; Davila, 2000; Henri, 2006a; Tessier & Otley, 2012; Straub & Zecher, 2013); comunicação das informações (Lorange & Scottmor, 1974; Argyris, 1977; Dillard & Burris, 1993; Simons, 1994; Otley, 1999; Herath, 2007; Malmi & Brown, 2008; Ferreira & Otley, 2009; Asif, et al., 2010; Martinez, 2011; Tessier & Otley, 2012; Chenhall & Moers, 2015; Silva-Domingo, 2015; Slavoljub et al., 2015); compartilhamento de informações (Davila, 2000; Mundy, 2010); coordenação de tarefas e atividades das várias partes da organização (Velez; Sanchez & Alvarez-Dardet, 2008); definição de objetivos e sua comunicação (Duréndez, Ruíz-Palomo, García-Pérez-de-Lema & Diéguez-Soto, 2016); direcionamento organizacional, (Kloot, 1997); influenciar o comportamento dos indivíduos visando à congruência com os objetivos da organização (Lorange & Scottmor, 1974; Argyris, 1977; Dillard & Burris, 1993; Adler & Borys, 1996; Otley, 1999; Herath, 2007; Malmi & Brown, 2008; Ferreira; Otley, 2009; Asif; et al., 2010; Martinez 2011; Tessier & Otley, 2012; Cugueró-Escofet & Rosanas, 2013; Langevin & Mendoza, 2013; Straub & Zecher, 2013; Chenhall & Moers, 2015; Silva-Domingo, 2015; Slavoljub et al., 2015; Young et al., 2016); auxiliar na tomada de decisão (Velez; Sanchez & Alvarez-Dardet, 2008); detectar problemas (Kloot, 1997); reduzir o oportunismo e divergências, (Velez; Sanchez & Alvarez-Dardet, 2008); resolução de problemas (Mundy, 2010; Duréndez et al., 2016), entre outras.

Estas funções são de extrema relevância tanto para o indivíduo quanto para a organização, e quando correlacionadas constituem-se em processos que são viabilizados pelos SCG como a exemplo da avaliação de desempenho (AD) (Lorange & Scottmor, 1974; Argyris, 1977; Simons, 1990, 1994; Kloot, 1997; Otley, 1999; Chenhall, 2003; Henri, 2006b; Herath, 2007; Malmi & Brown, 2008; Ferreira & Otley, 2009; Asif et al., 2010; Martinez, 2011; Cugueró-Escofet & Rosanas, 2013; Grabner & Moers, 2013; Langevin & Mendoza,

2013; Chenhall & Moers, 2015; Slavoljub et al., 2015); da comparação de desempenho (Henri, 2006b; Duréndez et al., 2016); do controle organizacional (Kloot, 1997; Bisbe & Otley, 2004; Davila, 2005); da gestão da informação (Davila, 2000); e da gestão estratégica (Lorange & Scottmor, 1974; Argyris, 1977; Dillard & Burris, 1993; Otley, 1999; Chenhall, 2003; Tessier & Otley, 2012; Cugueró-Escofet & Rosanas, 2013; Langevin & Mendoza, 2013; Straub & Zecher, 2013; Chenhall & Moers, 2015; Silva-Domingo, 2015; Luft, 2016).

Com base nestes elementos de características, funções e processos pode-se argumentar que os SCG consistem em procedimentos e sistemas que utilizam a informação para manter ou alterar os padrões de uma atividade organizacional (Otley, 1999). No entendimento de Malmi e Brown (2008), o SCG compreende os instrumentos, meios e mecanismos utilizados para direcionar e alterar comportamentos dos funcionários com vistas a implementação da estratégia da organização, como também para a congruência de comportamentos e objetivos entre funcionários e organização. Assim, os SCG podem ser definidos como mecanismos para auxiliar a organização a obter o melhor desempenho e continuarem ativas no mercado.

3 METODOLOGIA

Para a consecução do presente trabalho, caracterizado como descritivo e documental selecionou-se 69 artigos relacionado a SCG pautados sob a orientação do processo intitulado *Knowledge Development Process-Constructivist (ProKnow-C)* (Valmorbida & Ensslin, 2016). O *ProKnow-C* é operacionalizado em quatro etapas, todavia no presente trabalho apenas as duas primeiras foram realizadas: a primeira orienta a seleção de um portfólio bibliográfico (PB), composto por artigos relevantes e com reconhecimento científico; e a segunda direciona para a análise bibliométrica de autores de destaque no PB. A seleção do PB foi feita em três subetapas: (i) formação do banco de artigos bruto; (ii) filtragens do banco de artigos; e (iii) teste de representatividade dos artigos primários do PB. Ressalta-se aqui que, foram selecionados artigos de natureza metodológica teórica (focalizados em revisão de bibliografia, didáticos, com proposta de modelo teórico e crítico-reflexivo) e de natureza empírica (do tipo experimental, quase experimental, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação, proposta de modelo empírico e documental).

3.1 Procedimentos para coleta dos dados

A seleção dos artigos do PB compreendeu as etapas destacadas na Tabela 1.

Tabela 1 – 1Etapas de seleção dos Portfólios Bibliográficos (PB) - Teórico e Empírico

Critérios	PB teórico	PB empírico
Eixos de pesquisa, palavras-chave:	<ul style="list-style-type: none"> Management Control System*; Management Control; Management System*; Systems Use; Performance Measurement System*; Performance Management System*; Management Accounting System*; Management Information System*. 	<ul style="list-style-type: none"> Management Control System*; Management Control; Management System*; Systems Use; Performance Measurement System*; Performance Management System*; Management Accounting System*; Management Information System*.
Bases de dados:	<ul style="list-style-type: none"> EBSCO; Gale, ProQuest; ISI Web of Knowledge; Scopus; Science Direct, Spell 	
Data de busca e Retorno dos artigos (selecionados sem delimitação temporal):	<ul style="list-style-type: none"> Total de 34.461 artigos selecionados entre 07 e 08 de outubro de 2016. Retorno: EBSCO: 4.975; Gale: 783; ISI: 5.139; ProQuest: 241; Science Direct: 11.371; Scopus: 11.648; Spell: 304. 	<ul style="list-style-type: none"> Total de 50.376 artigos selecionados entre 08 e 11 de dezembro de 2016. Retorno: EBSCO: 19.091; Gale: 1.669; ISI: 10.589; ProQuest: 643; Science Direct: 4.018; Scopus: 14.059; Spell: 307.

Filtragem quanto a artigos duplicados e/ou não publicados em periódicos:	• Exclusão de 8.037 artigos.	• Exclusão de 11.020 artigos.
Filtragem quanto ao alinhamento pelo título:	• Exclusão de 26.334 artigos.	• Exclusão de 39.252 artigos.
Filtragem quanto ao reconhecimento científico no <i>Google Scholar</i> :	• De 90 artigos (51 com 20 ou mais citações; 39 com menos de 20 citações).	• De 104 artigos (56 com 14 ou mais citações; 48 com menos de 14 citações).
Filtragem quanto ao alinhamento pelo resumo:	• De 51 artigos: Exclusão de 24; Selecionados 27. • De 39 artigos: Exclusão de 32; Selecionados 07 (<i>com citações e publicação nos últimos 2 anos</i>).	• De 56 artigos: Exclusão de 28; Selecionados 28. • De 48 artigos: Exclusão de 45; Selecionados 03 (<i>com citações e publicação nos últimos 2 anos</i>).
Exclusão de artigos não disponíveis:	• 03 artigos indisponíveis	• Todos disponíveis
Filtragem quanto ao alinhamento integral do artigo:	• Todos alinhados.	• Todos alinhados.
Teste da Representatividade:	• Inclusão de 03 artigos alinhados.	• Inclusão de 04 artigos alinhados.
Portfólio Bibliográfico Final:	34 artigos alinhados**	35 artigos alinhados**

Nota: * Obs.: Palavras-chave procuradas no singular e no plural.

** Obs.: Referência detalhada dos artigos do PB Teórico e PB empírico no final do trabalho.

Fonte: Desenvolvido pelos autores com base nos resultados obtidos no *ProKnow-C* (2017).

Observa-se que os números iniciais totais de artigos selecionados na etapa de seleção do banco de trabalhos brutos, foi significativamente alto devido às palavras-chave escolhidas abrangerem também sistemas de controle de diversas áreas de conhecimento.

3.2 Procedimentos para Análise dos Dados

Para a análise dos dados, as variáveis foram divididas em duas: (i) básicas e (ii) avançadas. Para a primeira buscou-se verificar os autores mais produtivos com a finalidade de apresentar um panorama daqueles com grande influência na área; além de captar a linha paradigmática que os autores seguiram ao elaborar seus trabalhos o que representa uma parte da visão de mundo dos mesmos. Para as variáveis avançadas observaram-se: (a) Evolução dos enfoques temáticos de SCG; (b) Elementos do SCG (características, funções e processo); e (c) Oportunidades de pesquisa direcionadas de acordo com algumas especificidades. A Tabela 2 evidencia de forma detalhada as variáveis mencionadas:

Tabela 2 – Protocolo de validação das informações em relação à análise realizada.

Descrição	
Variáveis de Análise	Autores - Apresentação dos pesquisadores mais produtivos e relevantes, tanto em estudos teóricos quanto empíricos.
	Paradigmas - Levantamento dos paradigmas: Positivista, Interpretativista e Crítico. <ul style="list-style-type: none"> • Positivista: orientação pragmática e abordagem orientada para o problema; assume que o mundo social é composto de artefatos concretos onde relações empíricas devem ser identificadas, estudadas e medidas; resultados são verdadeiras expressões da realidade; explicações racionais para os fenômenos sociais, com base no objetivismo; não objetiva fornecer explicações para a mudança social, apenas apresenta a situação encontrada; preocupa-se pela formulação de leis gerais que controle ou elimine influências ambientais que possam ser testados com dados empíricos (Burrell & Morgan, 1979; Wickramasinghe & Alawattage, 2007; Valmorbida & Ensslin, 2016). • Interpretativista: Abordagem subjetivista para análise do mundo social compreendendo-o como processo social emergente que é criado pelos indivíduos que interagem com a realidade externa independente que pode restringir ou facilitar a ação humana; levam em conta os significados subjetivos que as pessoas atribuem às coisas; explicação da consciência pessoal e subjetividade, dentro do quadro de referência do participante e não do observador da ação; (Burrell & Morgan, 1979; Wickramasinghe & Alawattage, 2007; Valmorbida & Ensslin, 2016). • Crítico: visão subjetivista para fornecer explicações das inter-relações básicas da realidade; existem contradições estruturais e conflitos na sociedade de que as pessoas precisam estar cientes que são dominadas por superestruturas ideológicas; consciência é a base para a crítica radical da sociedade;

	procura mudar o mundo social por meio de mudanças nos modos de cognição e da consciência; é projetado para fornecer crítica ao <i>status quo</i> , apenas analisá-lo não é suficiente, é necessário testá-lo e criticá-lo (Burrell & Morgan, 1979; Wickramasinghe & Alawattage, 2007; Valmorbidia & Ensslin, 2016).
Avançadas	1. Evolução dos enfoques temáticos de SCG <ul style="list-style-type: none"> • <u>Linha do tempo dos enfoques temáticos dos artigos</u>: acompanhamento evolutivo das abordagens e/ou enfoques temáticos de SCG. • <u>Linha evolutiva das teorias dos artigos</u>: acompanhamento das teorias ou modelo teóricos utilizados como sustentação nos estudos analisados.
	2. Elementos dos SCG (Características, Funções e Processos). Para o levantamento dos elementos dos SCG seguiu-se os direcionamentos de Franco-Santos et al. (2007) adaptando-se e classificando as características, as funções e os processos: <ul style="list-style-type: none"> • <u>Características</u>: Propriedades ou elementos que compõe um SCG; • <u>Funções</u>: propósitos executados ou atingidos pelos SCG; • <u>Processos</u>: Ações que combinadas constituem um SCG.
	3. Oportunidades de Pesquisa - Direcionadas de acordo com algumas especificidades dos SCG <ul style="list-style-type: none"> • Oportunidades relacionadas à estratégia e SCG; ao desenho e suas influências; aos tipos de uso e suas influências; etc. Essas oportunidades podem ser analisadas a partir dos indivíduos ou organização.

Fonte: Desenvolvido pelos autores para aplicação dos passos do *ProKnow-C* (2017).

Pautados neste protocolo de análise, a seguir são destacados os achados e as suas respectivas inferências.

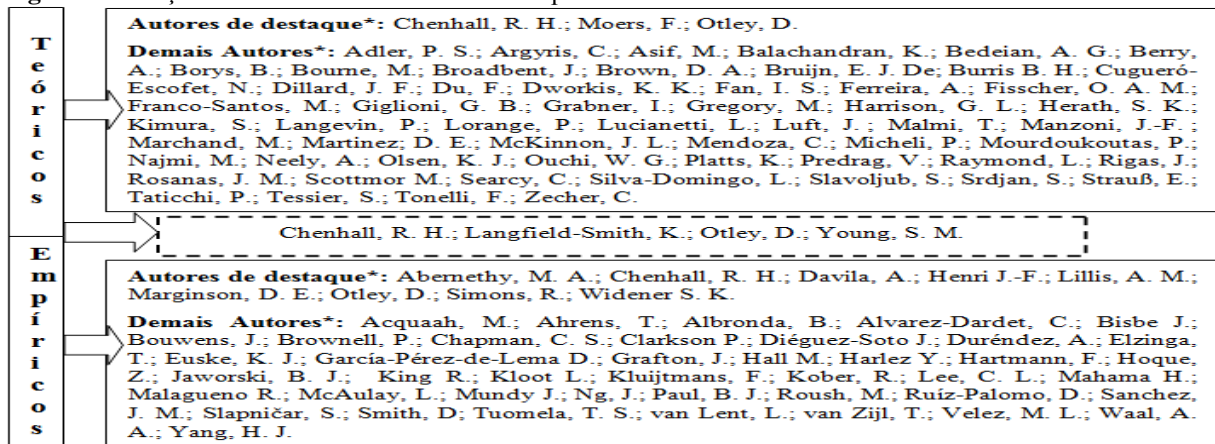
4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Variáveis básicas

4.1.1 Autores do PB

Com o intuito de relacionar os autores dos 69 artigos do PB teórico e empírico e assim comparar a sua relevância para a disseminação da temática dos SCG, elaborou-se a Figura 1.

Figura 1: Relação dos autores dos PB teórico e empírico



Nota: Autores de destaque*: com dois ou mais artigos; Demais Autores*: autoria de apenas um artigo.

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Observa-se que foram analisados 34 trabalhos teóricos elaborados por 62 diferentes autores e 35 empíricos escritos por 53 pesquisadores. Confrontando aqueles autores que elaboraram tanto artigos teóricos quanto empíricos destacam-se quatro pesquisadores: Robert Chenhall, Kim Langfield-Smith, David Otley e S. Mark Young.

Robert Chenhall foi o pioneiro na aplicação da Teoria Contingencial na área de contabilidade. Seus trabalhos buscam examinar como sistemas de medição de desempenho (SMD) e custeio baseado em atividades ajudam as organizações a obter vantagem estratégica e melhor desempenho. Além disso, estuda como a contabilidade gerencial está implicada no gerenciamento de vários aspectos da cadeia de valor, como a terceirização, as cadeias de suprimentos, os processos de produção e as relações com os clientes.

Kim Langfield-Smith é economista pela Universidade de Sydney, mestre em Economia pela *Macquarie University* e PhD pela *Monash University*. Ela pesquisa, especificamente,

SMD, SCG e estratégia; e assim desenvolve vários trabalhos de natureza teórica e empírica. Tem forte parceria com David Smith que é professor de Contabilidade Gerencial na UQ e que foi seu orientando de doutorado na *Monash University*.

David Otley trabalha na Universidade de Lancaster e visitante da Universidade de Greenwich desde 2010. Ele escreveu publicações para os principais periódicos de contabilidade e administração e recentemente foi o Presidente da seção de Contabilidade Gerencial da *American Accounting Association*, o primeiro residente não americano a ocupar o cargo. Escreve acerca de temas como AD e SCG.

Young nasceu na Austrália e mudou-se com sua família para os Estados Unidos no final da década de 1960. Possui formação em Economia na Oberlin College, mestrado em contabilidade pela *The Ohio State University*, e Ph.D. em contabilidade pela Universidade de *Pittsburgh*. Ele é professor de contabilidade e gestão na *Marshall School of Business*, e faz pesquisa nas áreas de controle de gestão e do negócio de entretenimento com uma especialidade na psicologia e economia das celebridades e da cultura popular.

Após apresentados os autores que contribuem para a área tanto com publicações teóricas quanto empíricas, é de valia ressaltar aqueles que tiveram maior destaque no PB teórico que foram: David Otley, Robert Chenhall e Frank Moers com 5, 2 e 2 publicações respectivamente; e no empírico Margareth Abernethy e Robert Simons (3 trabalhos cada) Antonio Davila, Jean-Jaques Henri, Anne M. Lillis, David E. W. Marginson, e Sally K. Widener com 2 cada um. Destes nomes mencionados, com exceção de Otley e Chenhall os demais autores mais produtivos destacam-se apenas em uma das áreas, ou seja, por exemplo, aqueles que só efetuam trabalhos empíricos, testando modelos, variáveis, contextos; ou aqueles que somente são mentores de contribuições textuais de natureza teórica. Esses resultados indicam que se faz necessário que os pesquisadores transitem entre as duas naturezas metodológicas para maiores contribuições à área.

4.1.2 Análises paradigmáticas

Para levantamento dos paradigmas analisou-se todos os artigos componentes dos PB teórico e empírico e para apresentação, ordenou-se todos em ordem crescente de publicação.

Tabela 3 3– Paradigmas – PB teórico e PB empírico

	Interpretativistas	Positivistas
Teóricos	Otley et al., (1995); Chenhall, (2003); Malmi; Brown (2008); Martinez (2011); Franco-Santos; Lucianetti; Bourne (2012); Tessier; Otley (2012).	Gigliani; Bedeian (1974); Lorange; Scottmor (1974); Argyris (1977); Ouchi (1979); Dillard; Burris (1993); Otley (1994); Neel; Gregory; Platts (1995); Adler, Borys (1996); Langfield-Smith (1997); Harrison; McKinnon (1999); Otley (1999); Kimura; Mourdoukoutas (2000); Najmi; Rigas; Fan (2005); Herath (2007); Marchand; Raymond (2008); Ferreira; Otley (2009); Asif; et al., (2010); Micheli; Manzoni (2010); Taticchi; Balachandran; Tonelli (2012); Tessier; Otley (2012); Cugueró-Escofet; Rosanas (2013); Grabner; Moers (2013); Langevin; Mendoza (2013); Strauß; Zecher (2013); Chenhall; Moers (2015); Silva-Domingo (2015); Luft (2016); Young et al., (2016).
Empíricos	-----	Simons (1990); Simons (1991); Jaworski; Young (1992); Simons (1994); Abernethy; Lillis (1995); Abernethy; Brownell (1997); Kloot (1997); Davila (2000); Marginson (2002); Langfield-Smith; Smith (2003); Ahrens; Chapman (2004); Bisbe; Otley (2004); Widener (2004); Davila (2005); Tuomela (2005); Henri (2006a); Henri (2006b); Mahama (2006); Chenhall; Euske (2007); Kober et al., (2007); Hall (2008); Velez; Sanchez; Alvarez-Dardet (2008); Elzinga; Albronda; Kluijtmans (2009); Abernethy; Bouwens; van Lent (2010); Grafton; Lillis; Widener (2010); Mundy (2010); Hoque (2011); Lee; Yang, (2011); Hartmann; Slapničar, (2012); Acquah (2013); Marginson; McAulay; Roush; van Zijl (2014); King; Clarkson, (2015); Slavoljub et al., (2015); Harlez; Malagueno (2016); Duréndez et al., (2016).

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

O paradigma positivista foi base para 28 dos 34 artigos teóricos e para todos os 35 empíricos devido ao olhar dos autores pautarem-se sob uma visão determinista, de uma

separação entre os indivíduos e o meio que os cerca, de uma racionalidade instrumental e de uma unidimensionalidade nas decisões e ações, orientadas unicamente a resultados. Assim sendo, observa-se nos artigos sustentados sobre esta perspectiva a tentativa de explicar e prever o que acontece no mundo social, buscando regularidades e relacionamentos causais entre seus elementos constituintes, ou seja, evidenciam quais as relações entre SCG e demais elementos da organização, bem como as relações e interações destes elementos. Ademais, ao analisar estes trabalhos, percebe-se que o importante é a procura das causas dos fenômenos, a explicação dos fatos pelos seus condicionantes e antecedentes, isto é, a busca dos autores pelo maior conhecimento dos SCG, de suas relações; por meio de observações e indagações realizadas sob a forma de entrevistas, questionários ou experimentos.

Em relação ao paradigma Interpretativista, Burrell e Morgan (1979) argumentam que o mesmo possibilita o sujeito ver o mundo social em forma de um processo social que emerge do que foi criado pelos indivíduos envolvidos. Neste entendimento, depreende-se que os 6 artigos teóricos classificados neste modelo buscaram (re)interpretar os significados compartilhados pela literatura aos tipos de controle e questioná-la de forma a contrapor as construções dominantes. No primeiro caso refere-se à interpretação dos controles em forma de novas tipologias (Malmi & Brown, 2008) e no segundo caso, como as temáticas têm sido trabalhadas e quais as possíveis possibilidades de mudanças.

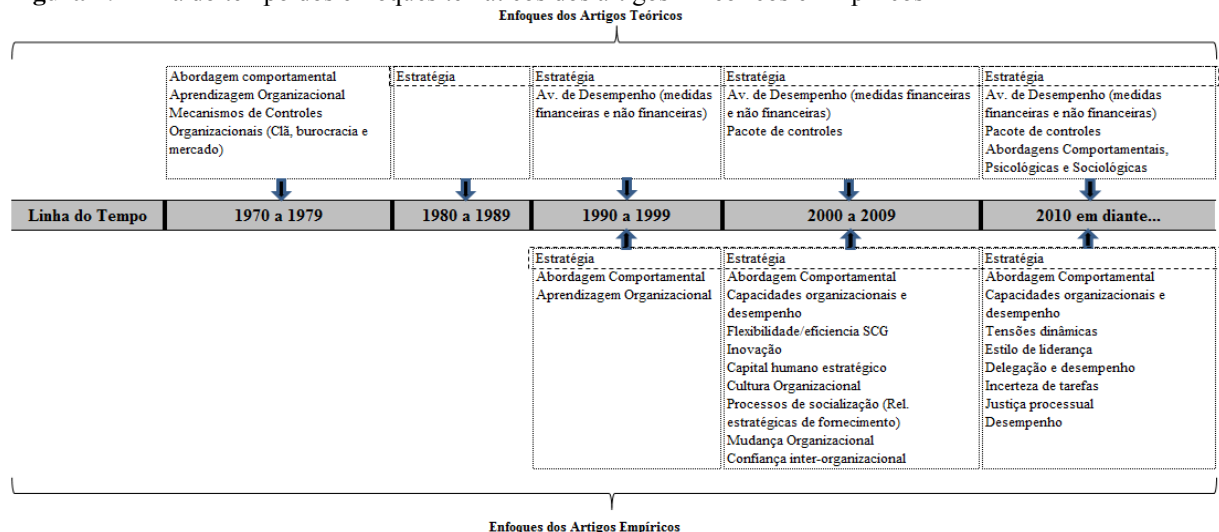
Vale ressaltar que não foi evidenciado nenhum estudo com abordagem paradigmática crítica. Isso pode ser relativamente negativo para a área tendo em vista que, pesquisas desta corrente desmistificam a necessidade de receitas pré-definidas para a realização das atividades organizacionais, criticando os modelos tradicionais e evidenciando possibilidades de mudanças no âmbito organizacional de acordo com as necessidades percebidas.

4.2 Variáveis Avançadas

4.2.1 Enfoques temáticos de SCG

Para a apresentação da linha temporal com a evolução das abordagens e/ou enfoques temáticos relacionados aos SCG nos estudos analisados separaram-se os assuntos por décadas.

Figura 2: Linha do tempo dos enfoques temáticos dos artigos – Teóricos e Empíricos



Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

No ano de 1970 quando datam os primeiros artigos do PB teórico observa-se a ênfase se deu sobre a aprendizagem organizacional (processo de geração do conhecimento nas organizações, materializado pelas decisões tomadas pelos gestores) e os mecanismos de controles (*clã* que busca assegurar o controle pelo compartilhamento de valores, normas, crenças, e outros aspectos relevantes calcados na cultura organizacional; *burocrático* que utiliza os critérios de autoridade e responsabilidade hierárquica para que unidades,

departamentos e pessoas atuem dentro de parâmetros definidos; e *mercado* utilizado para avaliar e controlar os resultados da organização) (Gigliani & Bedeian, 1974; Lorange & Scottmor, 1974; Argyris, 1977; Ouchi, 1979).

Na década seguinte, foram realizadas as temáticas relacionadas a fatores contingenciais e de agência sendo sustentados assim pela Teoria Contingencial e pela Teoria da Agência. Outra temática, destaque desta época foi a estratégia. Ressalta-se que estes temas foram observados nos artigos de natureza teórica, enquanto que nas aplicações empíricas foram observadas somente nas décadas seguintes (1990/2000/2010) (Simons, 1990, 1991, 1994).

Nesta direção, vale enfatizar que a abordagem estratégica, apresenta-se na literatura consultada desde a década de 1980 e permaneceu sendo discutida tanto teórica quanto empiricamente em todas as décadas seguintes. Outro fato que pode ser observado a partir desta época é um maior interesse em compreender a interação entre o contexto social, ambiental e organizacional e os SCG. Isso porque estas relações podem influenciar em um maior desempenho (Simons, 1990, 1991, 1994). Enfatiza-se que o ambiente é influenciado por inúmeros fatores (internos e externos), e isso reflete na estratégia (Davila, 2000; Marginson, 2002; Tuomela, 2005; Kober et al., 2007). Assim, sob o escopo da estratégia, os SCG são necessários para a coordenação e controle necessários para implementá-las o que vai influenciar na escolha de melhores tipos de controles que convergirão conforme a estrutura organizacional. Ademais, pode-se também conjecturar que mesmo que a estratégia já esteja implementada e que os SCG sejam bem definidos, pode ser que se percebam necessárias algumas mudanças na(s) estratégia(s) devido a diversas situações, configurando-se assim, uma relação inversa a anterior, ou seja, os SCG afetando as estratégias.

Uma perspectiva que recebeu grande ênfase nos artigos empíricos nas três décadas (1990/2000/2010) é a abordagem comportamental. Já nos artigos teóricos foi um aspecto analisado em trabalhos da década de 1950/1960 por um dos maiores expoentes desta linha (Chris Argyris) que o utilizou e explorou por meio de fatores e teorias psicológicas, e que voltou a ser significativamente debatido recentemente da década de 2010 em diante.

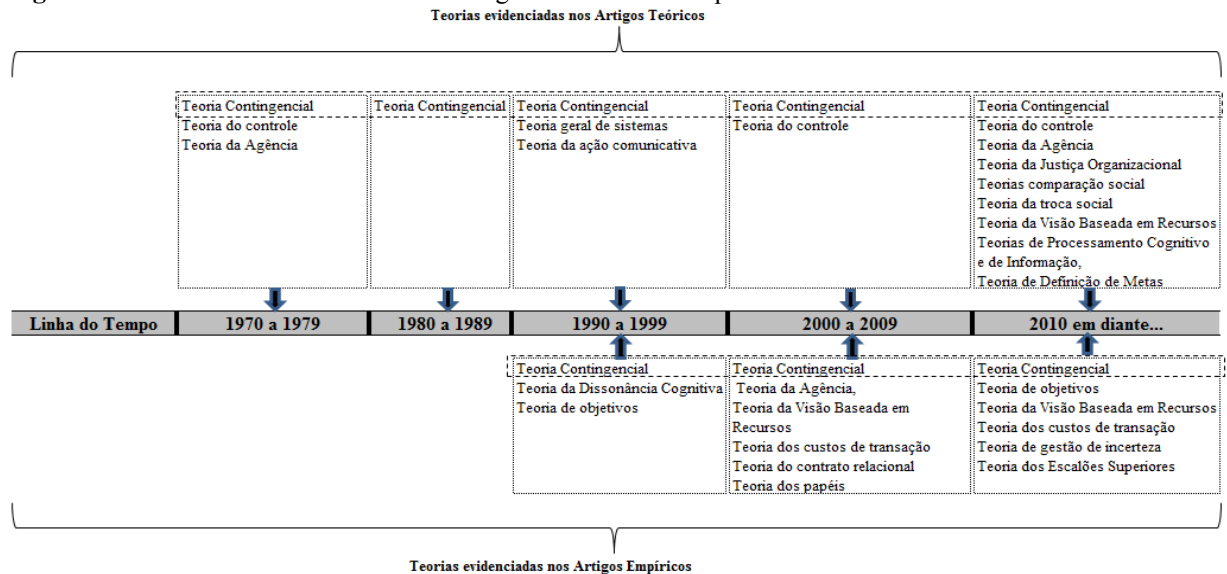
Nesta linha, argumenta-se que o SCG influencia no comportamento dos indivíduos para se comportarem de modo a alcançar os objetivos organizacionais (Otley, 1999; Cugueró-Escofet & Rosanas, 2013; Langevin & Mendoza, 2013). Neste entendimento, vários trabalhos concluíram que o comportamento humano é considerado o fator interno que mais afeta o desempenho das organizações. Isto posto, infere-se que a interface entre os SCG e o comportamento dos indivíduos pode ser analisada por meio de fatores psicológicos, pois em decorrência da crescente incerteza presente nas organizações, o alinhamento - indivíduos e organização - é extremamente importante para o desempenho.

Assim, dentre estes fatores estão os que compõem os comportamentos disfuncionais (Jaworski & Young, 1992), os antiéticos (Langevin & Mendoza, 2013), de comprometimento organizacional (Langevin & Mendoza, 2013), de cooperação (Luft, 2016), de competição (Luft, 2016), as características de personalidade (Young et al., 2016), de empoderamento (Hall, 2008; Marginson et al., 2014), entre outros. Nesta linha, apesar de relevantes estudos já terem sido realizados nesta área, existem ainda muitos pontos a serem explorados.

4.2.2 Evolução das teorias de sustentação

Diversas são as teorias que procuram explicar o desempenho, a estrutura, as interfaces entre indivíduos e organização e outros aspectos relevantes em estudos organizacionais. Essas teorias explicam o funcionamento das organizações de diversas formas, refletindo o posicionamento epistemológico e a visão dos pesquisadores acerca da natureza das organizações; além de ter elementos que corroboram ou que rompem com a visão anterior buscando assim a compreensão do desenho e das mudanças organizacionais. Neste entendimento, as teorias utilizadas nos artigos são expostas na Figura 3.

Figura 3: Linha evolutiva das teorias dos artigos – Teóricos e Empíricos



Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

A Teoria Contingencial ou Teoria da Contingência é a lente teórica que apareceu com maior frequência nos artigos dos PB - teórico e empírico. Nos dois PB, ela subsidiou os achados, interpretações e teorizações de 18 trabalhos (9 em cada um deles). Esta teoria vem sendo utilizada desde a década de 1970 (Lorange & Scottmor, 1974), e apregoa que não existe um modelo único e padrão para um SCG, pois determinadas circunstâncias ou contingências é que influenciam na melhor escolha do sistema para uma organização em particular. Essas contingências são referentes ao ambiente, ao tamanho, à estrutura e à tecnologia. De modo geral, a abordagem mais utilizada é a funcionalista (trata-se de um modo de enxergar o objeto de estudo, perguntando-se sobre suas funções) e pressupõe que os SCG são desenhados, implementados e usados para auxiliar os gestores a conseguir melhores resultados, levando sempre em consideração o contexto em que a organização opera (Kloot, 1997). Ademais, o que se pode observar ao analisar concomitantemente artigos teóricos e empíricos que utilizaram esta teoria é que nos primeiros estudos (1970 a +/- 2000) tinham a finalidade de estudar a forma (estrutura) da organização, já nos estudos das últimas décadas este propósito passou a contemplar a explicação de como os fatores contingenciais influenciam os SCG.

Vale ressaltar que há outras teorias que podem ser utilizadas para explicar as influências dos fatores contingenciais nas organizações, em especial no SCG e que de certo modo possuem interface com a Teoria Contingencial. Alguns exemplos que podem ser mencionados são origem na economia (Teoria da agência, Teoria dos Custos de Transação e Teoria da Economia Comportamental), na sociologia e na psicologia (social, cognitiva e motivacional).

Nesta perspectiva, pode-se comentar a respeito de outra teoria observada nos estudos teóricos da década de 2010 em diante (mas que surgiu no início da década de 1960); porém observada em estudos empíricos anteriores (década de 2000) que é a *Resource-Based View (RBV)* ou Visão baseada em recursos. Esta teoria explica a vantagem competitiva a partir dos recursos e competências distintivos da empresa e sugere que o desempenho das organizações depende dos tipos de recursos e capacidades que elas controlam; no qual se entende que o desempenho é função dos recursos, capacidades e controle. Assim, esses recursos podem ser entendidos como ativos tangíveis e intangíveis utilizados para criar e implementar suas estratégias, e as capacidades podem ser compreendidas como recursos que permitem que uma empresa tire vantagem de seus outros recursos. É nesta linha que Henri (2006a) estudou a RBV e as relações entre o uso de SCG (sistemas de medição de desempenho - diagnóstico e interativo) e capacidades organizacionais que levam a escolhas estratégicas (orientação para o mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizagem organizacional).

Na sequência, na mesma linha econômica tem-se a Teoria dos Custos de Transação, a qual preconiza que a estrutura organizacional ideal é a que reduz os custos das transações realizadas pela organização (Langfield-Smith & Smith, 2003; King & Clarkson, 2015). Estas transações podem ser executadas no mercado, sendo reguladas pelos mecanismos de preço, ou podem ser executadas no interior das organizações, onde os mecanismos de preços são substituídos pela autoridade hierárquica.

Além das teorias econômicas também se evidenciou as do campo psicológico e sociológico. Embora as primeiras disponham de diversas vertentes, as pesquisas na área da Contabilidade Gerencial têm utilizado predominantemente nos subcampos motivacional, social e cognitivo. Os dois primeiros tiveram os estudos iniciais por volta dos anos 1950, com teorias psicológicas motivacionais e sociais, sendo que um dos autores precursores foi Argyris ao avaliar as relações entre superiores e subordinados. Já o campo cognitivo começou a ser explorado a partir da década de 1970 com os estudos que buscaram explicar como os indivíduos processam e utilizam as informações contábeis. Neste entendimento, argumenta-se que as psicológicas sustentam análises comportamentais para esclarecer como aspectos cognitivos, sociais e motivacionais podem influenciar as atitudes e o comportamento dos indivíduos nas relações organizacionais; enquanto que as sociológicas explicam as relações entre os atores da organização e seu meio.

Após apresentadas as teorias seguem abaixo as características, funções e processos específicos para controle e SCG.

4.2.3 Características, Funções e Processos de SCG.

Com vistas ao melhor detalhamento e compreensão do que são SCG, realizou-se com base nos conceitos/definições dos artigos do PB, um levantamento das características, funções e processos mais sobressalentes relacionadas à SCG. Para isso, levantaram-se nos 69 artigos os conceitos dados tanto de forma direta (pelos autores dos trabalhos) quanto de forma indireta (citação) para SCG, e destes foram filtrados os elementos que tratassem a respeito das características, funções e processos.

Em relação às características verifica-se em sua maioria aquelas direcionadas aos tipos de controles que constituem os SCG. Das características observadas em comum nos conceitos presentes nos artigos teóricos e empíricos destacam-se os controles voltados a ser habilitantes e coercitivos, como também a interpretação de que independente dos controles presentes nos SCG eles são voltados a auxiliar no cumprimento de metas e atingir resultados. Os controles habilitantes referem-se ao monitoramento daqueles processos que permitem os funcionários a ter maior responsabilidade e autonomia e os coercitivos relacionados a processos mais rígidos e pouco interativos (Ahrens & Chapman, 2004). Assim, os primeiros tendem a contribuir para uma maior adaptação do funcionário com as suas atividades no trabalho por oferecer maior interação entre o sistema e usuário, permitindo a este a realização de correções e adequações, ao passo que os segundos não exercem a mesma facilidade (Ahrens & Chapman, 2004).

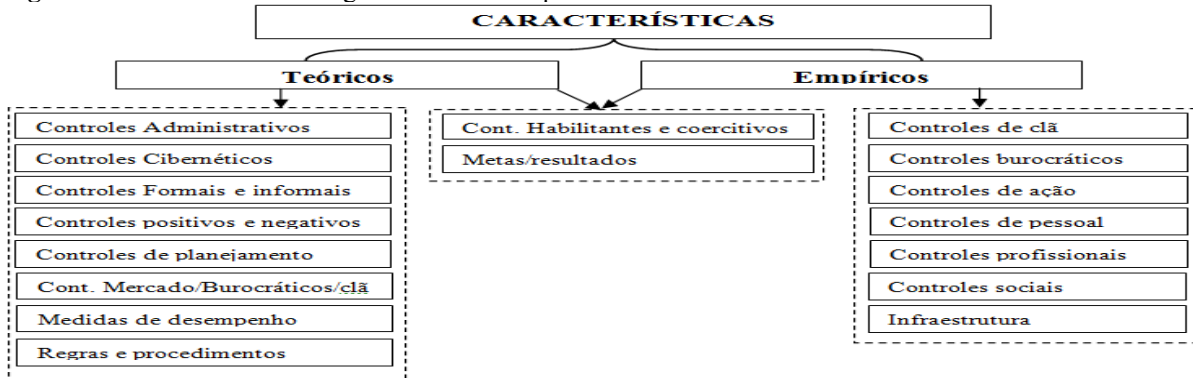
As características de metas e resultados dizem respeito à importância dos SCG no auxílio do cumprimento dos objetivos previamente estabelecidos para se alcançar às metas. Assim, os controles determinados pelas organizações direcionam ao atingimento destes propósitos, mitigando riscos e assegurando que os processos organizacionais sigam de acordo com o planejado.

Dentre as outras características, salienta-se nos teóricos as medidas de desempenho e regras e procedimentos, enquanto que nos empíricos ressalta-se a infraestrutura. Concernente às medidas de desempenho infere-se a preocupação dada pelos teóricos à melhor forma de se quantificar as ações e o desempenho dos funcionários principalmente no período final do século XX em que a base era exclusivamente financeira, e verifica-se a grande importância da extensão para medidas não financeiras também. As características de regras e procedimentos

remetem aos direcionamentos de conduta dos funcionários em âmbito organizacional como também as normas para melhor execução das tarefas e funções dos trabalhos.

Com base no apresentado, evidenciam-se na Figura 4 as características detalhadas.

Figura 4: Características – Artigos Teóricos e Empíricos



Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Da mesma forma como foram levantadas as características efetuou-se o mesmo processo para as funções selecionadas conforme apresentação nas conceituações dos SCG. Assim sendo, em relação às funções do SCG apontam-se quatro em comum dos artigos teóricos e empíricos, a citar: Aprendizagem, avaliar desempenho, influenciar desempenho e influenciar o comportamento. Os SCG têm como uma das principais funções propiciar a aprendizagem dos seus usuários e da organização na busca de novos conhecimentos e ideias com vistas a habilitar a organização a adquirir, interpretar, difundir e armazenar informações e resultados da experiência organizacional. Isso tudo facilitado por uma estrutura que possibilita o compartilhamento de ideias e transforma esses conhecimentos em rotinas.

Em relação à função de AD, argumenta-se que o SCG padroniza os controles das atividades exercidas facilitando o alcance das metas e com isso oferece parâmetros para AD tanto da organização quanto dos indivíduos. Nesta mesma direção pode-se mencionar ainda que os SCG influenciam no desempenho do indivíduo e da organização tanto positiva quanto negativamente dependendo da forma de uso adotada para estes sistemas. Contudo, o principal interesse é a influência positiva dos SCG tanto no desempenho quanto no comportamento, em especial dos indivíduos, direcionando-os para o alcance das metas organizacionais e para o melhor desenvolvimento de suas atividades.

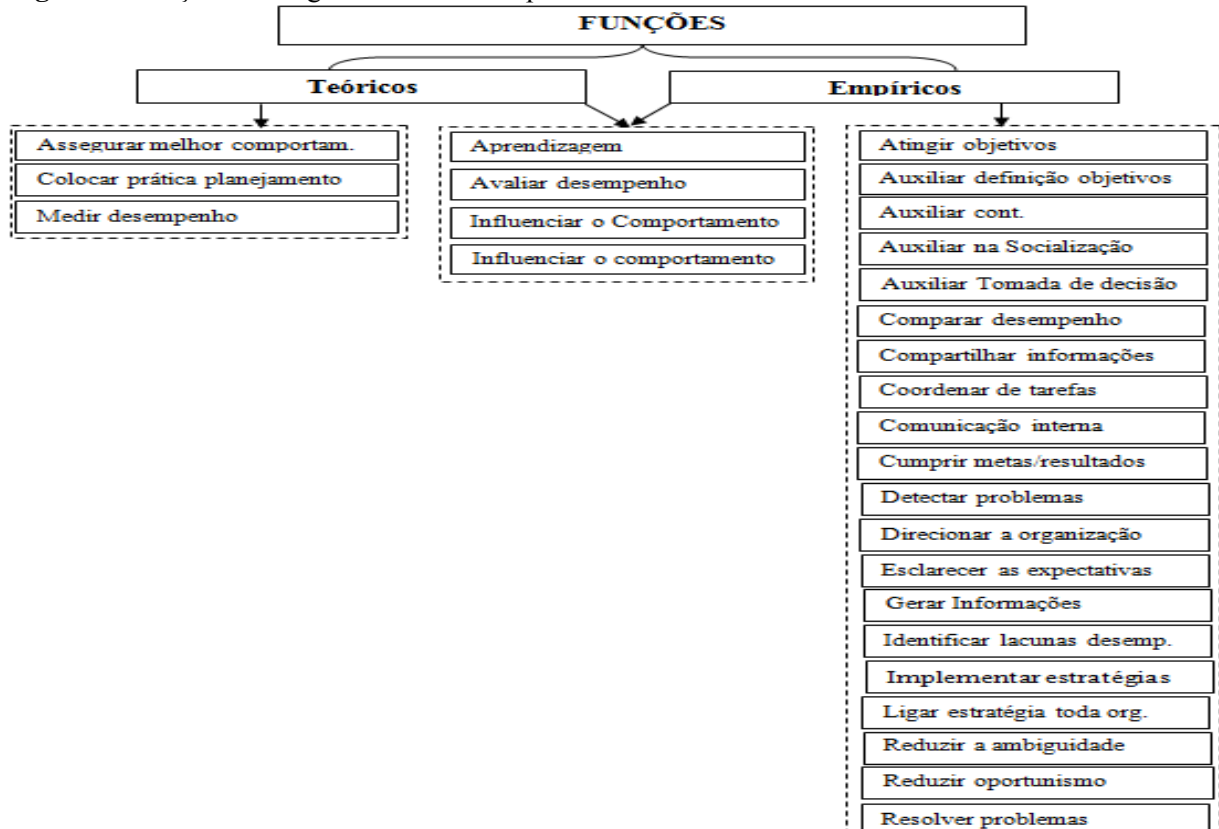
Quanto às outras funções, realça-se a observação de que nos artigos empíricos foram evidenciadas em maior quantidade. Todavia, em sua maioria remetem a finalidades que podem ser classificadas arbitrariamente como administrativas, de monitoramento, informacional e de significado organizacional.

Na finalidade (i) administrativa agruparam-se as funções de atingir objetivos; auxiliar a definição de objetivos; auxiliar a tomada de decisão; implementar estratégias, ligar a estratégia a todas as partes/setores da organização. Ressalta-se que se pode entender este grupo deste modo, pois tem ações direcionadas especificamente ao alcance dos objetivos organizacionais. No grupo de finalidades voltadas ao (ii) monitoramento que visam acompanhar todas as atividades do contexto organizacional agrupam-se: coordenar tarefas; cumprir metas/resultados; detectar problemas; identificar gaps de desempenho. Essas funções são voltadas ao acompanhamento da execução e cumprimento das atividades e objetivos organizacionais, para que ocorram da forma mais correta e eficiente possível. Na classificação sob finalidade de (iii) significado organizacional pode-se classificar o auxílio da socialização; a comparação de desempenho; o direcionamento organizacional; a resolução de problemas; e a redução do oportunismo e ambiguidades. Essas funções foram assim categorizadas por influenciaram num processo social de conhecimento tanto individual quanto do grupo (organizacional) a respeito do ambiente que os cercam. Por fim, no grupo (iv) informacional

pode-se elencar a comunicação, o compartilhamento de informações; geração de informações. Essas funções visam à difusão informacional dentro do ambiente organizacional e podem ser influenciados e dirigidos com a implantação de mecanismos de governança, os quais envolvem o uso de controles adequados da estrutura organizacional.

Com base nestas descrições, percebe-se que as funções evidenciadas empiricamente são muito mais abrangentes em comparação com as destacadas pelos teóricos. Isso pode ser justificado pelo fato das pesquisas empíricas referirem-se de forma mais prática as funções dos SCG. Isto posto, apresenta-se na Figura 5 o resumo das funções já descritas.

Figura 5: Funções – Artigos Teóricos e Empíricos



Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

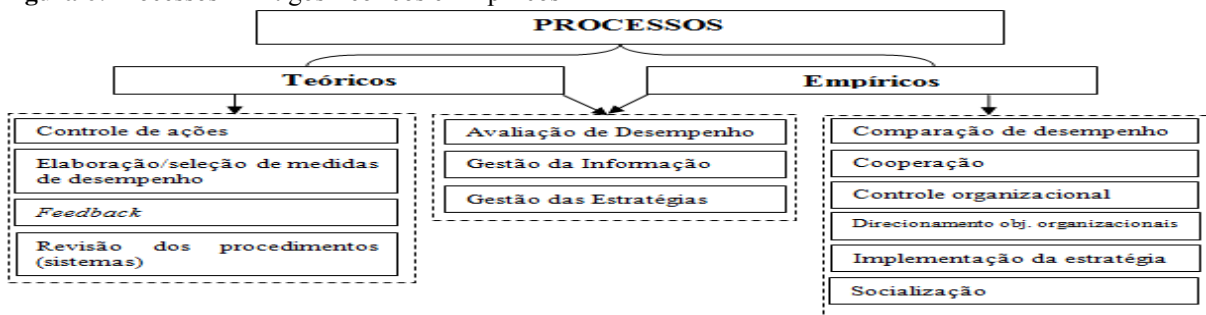
Em relação aos processos, verificou-se que aqueles que são comuns entre os trabalhos teóricos e empíricos, são a avaliação de desempenho (AD), a gestão da informação e a gestão das estratégias. O primeiro processo é relacionado ao papel dos SCG em auxiliar a AD tanto da organização ou dos indivíduos com medidas financeiras e/ou não financeiras. Para ambos os objetivos, a avaliação se trata de um processo sistemático e que deve enfatizar os pontos fortes e fracos a serem trabalhados sempre visando melhorias. Já em relação aos processos de gestão tanto da informação quanto das estratégias, refere-se às etapas de planejar, dirigir e controlar o uso destes na organização com vistas a alcançar determinados objetivos de maneira eficiente e eficaz.

Concernente aos processos evidenciados nos trabalhos teóricos ressalta-se os mais recorrentes como o de elaboração/seleção de medidas de desempenho e o de *feedback*. Em relação ao primeiro processo constata-se a preocupação com a melhor forma de avaliar os funcionários, por isso uma devida atenção deve ser dada com vistas à minimização dos riscos de divergências quanto ao desenho da avaliação, a interpretação dos resultados e a consequente recomendação de futuras mudanças. Já em relação ao *feedback* observa-se que o mesmo deve ser praticado não somente nos período de AD, mas deve ser uma prática constante na organização.

Nos empíricos, os processos mais destacados foram controle organizacional e implementação estratégica. O controle organizacional é o processo pelo qual o comportamento de pessoas e coisas é circunscrito aos objetivos da organização e embora uma parte da literatura mencione sua dimensão técnica, seu conceito está diretamente relacionado ao poder no sentido de que ele pressupõe a ação de alguém ou algo sobre o comportamento de outro. Já a implementação estratégica é o processo pelo qual as estratégias e políticas da organização são colocadas em ação, podendo envolver alterações na cultura, na estrutura ou no SCG de toda a organização.

Descritos os processo, destaca-se na sequência a Figura 6 com os processos os quais os SCG viabilizam em uma organização.

Figura 6: Processos – Artigos Teóricos e Empíricos



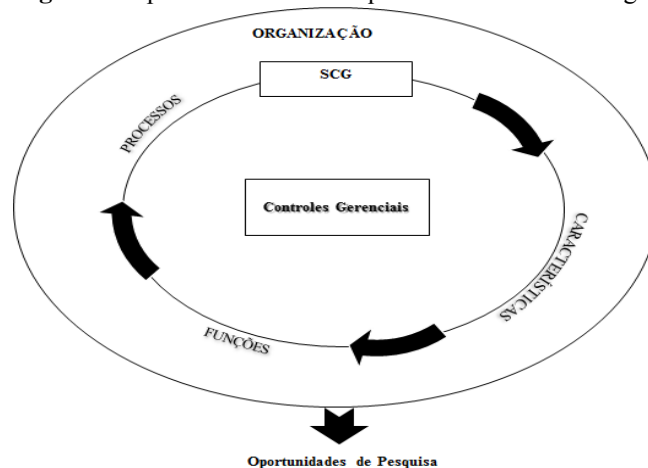
Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Por fim, com base nos elementos expostos para características, funções e processos pode-se inferir que as pesquisas empíricas levantaram diversas questões sociais e práticas que estão emergindo no contexto organizacional, o que faz com que novas funções e processos, por exemplo, se constituam dentro do escopo dos controles gerenciais.

4.2.4 Oportunidades de Pesquisas

Durante a leitura dos artigos evidenciou-se algumas oportunidades de pesquisas a ser exploradas com vistas a suprir lacunas tanto teóricas quanto empíricas. Também foi possível construir um diagrama com os principais conceitos relacionados ao SCG e discutidos no decorrer do estudo. Para melhor visualização, segue a Figura 7:

Figura 7: Oportunidades de Pesquisa destacadas nos artigos



Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

A Figura 7 permite depreender que os SCG referem-se ao conjunto de mecanismos de controles gerenciais utilizados por uma organização e que podem ser compreendidos por meio de diversas características, funções e processos. Deste modo, os SCG podem ser estudados com base nas relações com a estratégia; ao seu desenho; aos tipos de uso; entre outras. Assim, a Tabela 4 apresenta algumas possibilidade de acordo com as fontes teóricas e empíricas.

Tabela 4 4– Oportunidades de Pesquisa – Artigos teóricos e empíricos

Painel A – Oportunidades apontadas nos artigos Teóricos	
ID	Descrição
1	Dado que o narcisismo é constituído por uma combinação de múltiplas dimensões da estrutura, têm-se algumas questões derivadas com base na relação dos níveis de narcisismo (alta ou baixa) dos funcionários e suas influências no SCG: 1: Como os funcionários altamente narcisistas se comportam no trabalho em comparação com os funcionários menos narcisistas?; 2: Que tipos de estrutura de controle são mais adequados para os funcionários altamente narcisistas?; 3: Quais os mecanismos de controle que são mais eficazes quando existem empregados narcisistas em todos os níveis de uma organização?
2	Os sistemas podem ser parcialmente justos em termos de desenho. Ao mesmo tempo, pode ter diferentes níveis de justiça informal. Para o mesmo nível de justiça do desenho, dependendo do nível de equidade informal, meta congruência pode melhorar, mais ou menos rapidamente. Mais pesquisas são necessárias para considerar a diferença de capacidade de diferentes aspectos da justiça informal para melhorar os sistemas formais, criando assim uma melhor congruência de metas. Também precisa-se difundir pesquisas empíricas que analisem se e em que medida esses estados e dinâmicas realmente existem.
3	Qual é o SCG adequado para organizações que operam em condições de incerteza, turbulência e hostilidade? A literatura de desenho organizacional propõe que as organizações que enfrentam extrema pressão apertam os controles, pois estas são suscetíveis de ameaçar a sobrevivência de curto prazo e, em seguida, adotar mais controles orgânicos. Há diferença nestas pressões para os diferentes tipos de empresas?
4	Pouco se sabe sobre o desenho apropriado de SCG para ajudar na gestão complexa e forças concorrentes a partir do ambiente externo. Seria útil examinar como SCG contemporâneos e interativos podem fornecer uma mistura de controles rígidos com a oportunidade de fonte de informação mais aberta, informal e subjetiva. Certamente há evidências de que organizações eficazes combinam controles rígidos com sistemas de informação e de comunicação mais abertos, informais e flexíveis. Quais seriam essas situações?
5	Enquanto a maior parte das investigações tem estudado controles baseados em contabilidade normalmente centrados em sistemas formais ainda é limitada a compreensão do impacto de outros tipos de controle (tais como administrativo ou cultural) e se/como complemento ou substitutos para os diferentes contextos.
6	Poucos estudos em SCG têm focado a inovação em organizações de serviços. Esta área pode envolver operações de comercialização ou transporte, e indústrias de serviços como a bancos ou cuidados de saúde. A mesma linha de argumentação aplica-se ao papel dos SCG para inovações em modelos de negócios. Portanto pode ser investigado nessas áreas, o papel de quais controles seriam os melhores para compor o SCG no contexto das inovações, das suas influências na execução das tarefas sejam elas com ou sem rotinas, etc.
7	Embora tenha havido estudos das diferenças de desenhos de SCG para as etapas do processo inovador (iniciação, ideia, elaboração, implementação), seria interessante examinar como esses estágios estão inter-relacionados e quais as implicações para SCG. Além disso, pode haver a possibilidade de investigar os processos envolvidos na forma como SCG pode ajudar na geração de uma resposta rápida e oportuna para necessidades de inovação e a capacidade de elaborar e implementar as novas ideias com rapidez suficiente para ganhar vantagem competitiva. Além de explorar se existem diferenças na concepção do SCG entre as inovações que são baseadas em mercado ou de base tecnológica, ou uma combinação de ambas.
8	Sabe-se muito pouco sobre a forma de como realmente são configurados os sistemas como um pacote nas organizações. Existem diferentes tipos de demandas funcionais, configurações e/ou contingências de fatores que afetam a forma de configuração do pacote de controle e a sua eficácia? Se alargarmos o conceito de desempenho a partir de maximização do acionista a riqueza e de começar a pensar sobre o que satisfaçam a um conjunto mais amplo de partes interessadas (tais como interessados ambientais e sociais), existe uma configuração específica que permite a estas noções mais amplas de desempenho a ser gerido?
9	Como os elementos de um pacote de controle se relacionam uns com os outros? Atualmente tem-se pouca teoria que permite aos investigadores estabelecer as relações entre os sistemas em um pacote. Uma inquietação é saber se a eficácia de cada sistema é dependente da configuração do pacote? Por exemplo, desalinhamentos entre medidas de desempenho e a estrutura organizacional utilizada para atividades/tarefas em grupo ou entre os sistemas de incentivos e medidas de desempenho pode resultar em controle ineficaz.
10	Como sistemas em um pacote se relacionam uns com os outros através de unidades organizacionais. Grandes organizações têm frequentemente numerosos tipos de tarefa com características diferentes. São os mesmos sistemas utilizados em todas as subunidades organizacionais ou não? Se este último, então como esses diferentes sistemas impacta em cada um dos outros? Além disso, estes diferentes sistemas se relacionam uns com os outros de uma forma coerente, ou existem efeitos retardados ou intermitentes? E finalmente, em casos de configurações diferentes há resultados diferentes?
11	Na literatura da justiça organizacional alguns dos aspectos informais de justiça, de como são usados SCG permanecem inexplorados, o que possibilita possíveis investigações.

12	Poucos estudos examinaram os efeitos do SCG na satisfação no trabalho. Alguns examinaram o efeito do SCG na tensão relacionada ao trabalho ou estresse. Ao contrário de satisfação no trabalho, o estresse parece ser mais estreitamente relacionado com a natureza do SCG e está implicado em associações com o desempenho. Assim, faz-se necessário investigar as relações entre as variáveis mencionadas e o desempenho.
13	Como o processo de AD ocorre ao longo de um período e é repetido ao longo do tempo, o efeito das características SCG sobre as atitudes dos gestores em algum momento pode afetar percepções de justiça e comportamentos posteriores. Exemplo: os gestores que percebem sua AD justa, no final de um ano podem estar menos inclinados a construir folga orçamental ao negociar os seus objetivos para o ano seguinte. Seria interessante explorar se e como SCG fortalece (ou enfraquece) a percepção de justiça ao longo do tempo.
14	Pesquisas que examinaram o uso de medidas subjetivas e objetivas de desempenho sob diferentes estratégias revelaram consistências, mas também levantaram questões sobre as formas de medidas adequadas de desempenho para diversos grupos de funcionários. Pesquisas empíricas poderiam explorar como medidas de desempenho e sistemas de recompensa podem ser usadas de acordo com estratégias operacionais específicas, e apoiar a produção de novas filosofias/modelos de gestão.
Painel B – Oportunidades apontadas nos artigos Empíricos	
ID	Descrição
1	Investigar questões relacionadas aos Sistemas de Avaliação de Desempenho (SAD) para a tomada de decisão estratégica: (1) Como exatamente as equipes de alta gerência de empresas com valores de controle ou flexibilidade usam medidas de desempenho para apoiar seus processos decisórios? (2) Em que circunstâncias e para que tipos de decisões utilizam intensivamente (ou não) o SAD? (3) Qual é a influência das características informacionais das medidas de desempenho, como disponibilidade de informação, oportunidade, agregação e qualidade da medição, sobre o uso de SAD?
2	Investigar qual é o papel dos SCG como alavancas para renovação das estratégias organizacionais.
3	Investigar se as características dos gestores/proprietários influenciam em uma menor ou maior descentralização no desenho dos SCG.
4	Investigar de onde vem o conhecimento para desenhar o SCG: Da experiência dos gerentes? Do conselho de administração? De tentativa e erro? Essas questões são importantes para o avanço do conhecimento.
5	Em ambientes de cuidados de saúde (hospital) recomenda-se investigar quais métricas (financeiras e não financeiras) são usadas de forma interativa ou diagnóstica e como os gestores de nível superior com diferentes origens (clínicas versus administrativas) reagem a métricas isoladas e agregadas específicas.
6	Investigar a influência moderadora de incerteza ambiental e cultura organizacional nas relações entre o uso de SCG (diagnóstico e interativo) e as capacidades organizacionais que levam a escolhas estratégicas (orientação para o mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizagem organizacional).
7	Investigar as diferentes implicações dos SCG para capturar as tensões e equilíbrio entre os estilos de uso. Assim, indica-se buscar levantar qual é o melhor uso dos SCG para ter o equilíbrio das tensões dinâmicas.
8	São necessárias mais pesquisas para determinar a relação entre o equilíbrio dos diferentes usos do SCG, tensão dinâmica e capacidades organizacionais. Assim pode-se investigar se as organizações podem encontrar um equilíbrio ideal e como eles podem reconhecê-lo. Embora estudos anteriores indiquem que a mudança organizacional oferece uma oportunidade para alterar a natureza e uso de SCG, não está claro como as organizações podem efetuar isto sob condições normais de operação. Isso indica a necessidade de estudos longitudinais investigando como as organizações equilibram controle e usos do SCG a longo prazo. Outra oportunidade é investigar como é o impacto do desenho da natureza das inter-relações entre as alavancas.
9	Identificar as complexas relações entre os determinantes específicos da estrutura organizacional, o uso de SCG integrados e a realização de metas organizacionais. Além disso, a relação entre a concorrência no mercado e a utilização de SCG não é estatisticamente comprovada. As empresas podem buscar uma vantagem competitiva baseada em alta qualidade, alta tecnologia e baixo custo em relação aos concorrentes. Assim, outra opção é examinar a relação entre tipos competitivos específicos (qualidade, tecnologia e custo) e o uso de SCG. Por fim, pode-se investigar as características adicionais das relações de causa e efeito dentro dos SCG, incluindo vínculos entre o desempenho de unidades de negócios e estratégias; entre as atividades das unidades de negócios e os objetivos da organização; e entre as atividades de diferentes unidades.
10	Investigar se a relação entre os atributos de informações e desempenho gerencial são influenciadas por fatores contextuais tal como o nível de incerteza de tarefa. Abrangentes SCG podem ser mais importantes em ambientes incertos como um mecanismo para reduzir a incerteza em torno de tarefas de decisão.
11	Investigar qual o papel dos SCG na facilitação da transmissão entre confiança interpessoal e interorganizacional através do desenvolvimento de rotinas e processos culturais. Outra opção é usar diferentes construções de confiança; além de observar como SCG pode gerar confiança institucional e dar a confiança fiduciária, sobre a evolução da confiança interorganizacional.

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

São evidenciadas 25 oportunidades que abordam diferentes aspectos e podem ser elaboradas por meio de pesquisas com questionários, entrevistas, estudos de caso ou outros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo elabora uma síntese de diversos aspectos de relevantes trabalhos, tanto de natureza teórica quanto empírica, da literatura de SCG. Após uma análise de 69 trabalhos, diversas oportunidades de pesquisas foram identificadas que constituem um compêndio de possibilidades para diversos pesquisadores com vistas a orientar futuros estudos acerca dos SCG em diferentes contextos e sob a abordagem de diferentes particularidades.

Da análise dos trabalhos, observaram-se diversos detalhes que caracterizam a riqueza e a essência de um fragmento da literatura de SCG. Esses detalhes elucidam como se deu a evolução das abordagens, das teorias, das pesquisas da temática como um todo. Em relação às pesquisas da temática pode-se perceber a caracterização de 3 fases ou estágios da literatura de SCG, a citar: (i) na primeira fase consolida-se uma visão mais sistêmica dos SCG e a contribuição da Teoria Contingencial, (ii) observa-se uma relativa ênfase no uso dos SCG e; (iii) a terceira e mais atual, evidencia-se a expansão dos elementos e mecanismos de controle.

A primeira fase pode ser entendida com a participação de Anthony que estabeleceu na década de 1960 o conceito de controle gerencial e influenciou inúmeros pesquisadores que estudaram aspectos comportamentais e sociais da área de gestão. Nas décadas seguintes (1970/1980), a Teoria da Contingência influenciou os pesquisadores a estender seus estudos para aspectos mais amplos da organização (internos e externos) o que impulsionou na expansão das fronteiras do conceito de controle gerencial.

A segunda fase pode ser considerada com início por volta da década de 1990, caracterizada pela ênfase no uso dos sistemas de controle, visto que até então o foco era no *design* (configuração). Uma das principais contribuições desta época foram os estudos de Robert Simons que culminaram na concepção do modelo teórico das alavancas de controle.

A terceira fase pode ser identificada a partir da ampliação dos elementos de controle, bem como do entendimento de diferentes mecanismos de controle, devido às mudanças organizacionais ocorridas no final do século XX e início do XXI. Estudos como de Ahrens e Chapman (2004) com os controles habilitantes e coercitivos e de Malmi e Brown (2008) com a compreensão de controles como pacotes ilustram essa fase. O primeiro trabalho evidenciou que o conceito de flexibilidade é essencial para o controle gerencial nas organizações atuais; e o segundo destaca a necessidade de uma compreensão mais ampla dos SCG atuando como pacote, para facilitar a visualização de controles para suportar objetivos organizacionais, atividades de controle e direcionar o desempenho organizacional.

Essas fases não são exclusivas, são evolutivas e as pesquisas atuais transitam entre estas etapas. Porém a temática de SCG tem muitas abordagens e assuntos a serem explorados com vistas a agregar tanto na teoria quanto na prática, o que conseqüentemente pode-se caracterizar em uma nova fase. Nesta linha, futuras pesquisas podem buscar evidenciar e cobrir outras oportunidades além das apresentadas aqui para alargar e evoluir a temática. Por isso que as revisões de literatura, a exemplo da aqui realizada, evidenciam o panorama da temática e apontam oportunidade de pesquisas que precisam ser verificadas na prática.

Como limitações deste estudo destaca-se a seleção do PB formado com delimitações/escolhas feitas pelos pesquisadores, com base no processo sistêmico utilizado. Assim, para futuras pesquisas recomendam-se outras delimitações, outras bases, bem como a análise de outras características/variáveis nas publicações desta temática.

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(3-4), 233-248. [PB Empírico].

- Abernethy, M. A., & Lillis, A. M. (1995). The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 241-258. [PB Empírico].
- Abernethy, M. A., Bouwens, J., & Van Lent, L. (2010). Leadership and control system design. *Management Accounting Research*, 21(1), 2-16. [PB Empírico].
- Acquaah, M. (2013). Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa. *Journal of Family Business Strategy*, 4(2), 131-146. [PB Empírico].
- Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative science quarterly*, 61-89. [PB Teórico].
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary accounting research*, 21(2), 271-301. [PB Empírico].
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Cambridge. Harvard University Press.
- Argyris, C. (1977). Organizational learning and management information systems. *Accounting, Organizations and Society* 2(2), 113-123. [PB Teórico].
- Asif, M., Joost de Bruijn, E., Fisscher, O. A., & Searcy, C. (2010). Meta-management of integration of management systems. *TQM Journal* 22(6), 570-582. [PB Teórico].
- 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. [PB Empírico].
- Burrell, G.; Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis; elements of the Sociology of corporate life*. London: Heinemann.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2-3), 127-168. [PB Teórico].
- Chenhall, R. H., & F. Moers (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting Organizations and Society* 47, 1-13. [PB Teórico].
- Cugueró-Escofet, N., & Rosanas, J. M. (2013). The just design and use of management control systems as requirements for goal congruence. *Management Accounting Research* 24(1), 23-40. [PB Teórico].
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4), 383-409. [PB Empírico].
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223-248. [PB Empírico].
- Dillard, J. F., & Burris, B. H. (1993). Technocracy and management control systems. *Accounting, Management and Information Technologies*, 3(3), 151-171. [PB Teórico].
- Duréndez, A., Ruiz-Palomo, D., García-Pérez-de-Lema, D., & Diéguez-Soto, J. (2016). Management control systems and performance in small and medium family firms. *European Journal of family business*, 6(1), 10-20. [PB Empírico].
- Elzinga, T., Albronda, B., & Kluijtmans, F. (2009). Behavioral factors influencing performance management systems use. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 58(6), 508-522. [PB Empírico].
- 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. [PB Teórico].
- Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., Gray, D., & Neely, A. (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 784-801.
- 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. [PB Teórico].
- Gigliani, G. B., & Bedeian, A. G. (1974). A conspectus of management control theory: 1900-1972. *Academy of Management Journal*, 17(2), 292-305. [PB Teórico].

- Grabner, I., & F. Moers (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society* 38(6-7), 407-419. [PB Teórico].
- Grafton, J., Lillis, A. M., & Widener, S. K. (2010). The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 689-706. [PB Empírico].
- Hall, M. (2008). The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2), 141-163. [PB Empírico].
- Harlez, Y., & Malagueño, R. (2016). Examining the joint effects of strategic priorities, use of management control systems, and personal background on hospital performance. *Management Accounting Research*, 30, 2-17. [PB Empírico].
- Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. (1999). Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society* 24(5-6), 483-506. [PB Teórico].
- Hartmann, F., & Slapničar, S. (2012). The perceived fairness of performance evaluation: The role of uncertainty. *Management Accounting Research*, 23(1), 17-33. [PB Empírico].
- Henri, J. F. (2006a). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, organizations and society*, 31(6), 529-558. [PB Empírico].
- Henri, J. F. (2006b). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, organizations and society*, 31(1), 77-103. [PB Empírico].
- Herath, S. K. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development* 26(9), 895-915. [PB Teórico].
- Hoque, Z. (2011). The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance: A path model. *Advances in Accounting*, 27(2), 266-277. [PB Empírico].
- Jaworski, B. J., & Young, S. M. (1992). Dysfunctional behavior and management control: An empirical study of marketing managers. *Accounting, Organizations and Society*, 17(1), 17-35. [PB Empírico].
- Kimura, S., & Mourdoukoutas, P. (2000). Effective integration of management control systems for competing in global industries. *European Business Review* 12(1), 41-45. [PB Teórico].
- King, R., & Clarkson, P. (2015). Management control system design, ownership, and performance in professional service organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 45, 24-39. [PB Empírico].
- Kloot, L. (1997). Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, 8(1), 47-73. [PB Empírico].
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How can management control system fairness reduce managers unethical behaviours? *European Management Journal* 31(3), 209-222. [PB Teórico].
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society* 22(2), 207-232. [PB Teórico].
- Langfield-Smith, K., & Smith, D. (2003). Management control systems and trust in outsourcing relationships. *Management accounting research*, 14(3), 281-307. [PB Empírico].
- Lee, C. L., & Yang, H. J. (2011). Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance. *Management Accounting Research*, 22(2), 84-104. [PB Empírico].
- Lorange, P., & Scottmor, Ms (1974). Framework for Management Control Systems. *Sloan Management Review* 16(1), 41-56. [PB Teórico].
- Luft, J. (2016). Cooperation and competition among employees: Experimental evidence on the role of management control systems. *Management Accounting Research* 31, 75-85. [PB Teórico].
- Mahama, H. (2006). Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: A survey in the mines. *Management Accounting Research*, 17(3), 315-339. [PB Empírico].
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a Package-Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. [PB Teórico].

- Marchand, M., & Raymond, L. (2008). Researching performance measurement systems: An information systems perspective. *International Journal of Operations and Production Management* 28(7), 663-686. [PB Teórico].
- 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. [PB Empírico].
- Martinez, D. E. (2011). Beyond disciplinary enclosures: Management control in the society of control. *Critical Perspectives on Accounting* 22(2), 200-211. [PB Teórico].
- Micheli, P., & Manzoni, J.-F. (2010). Strategic Performance Measurement: Benefits, Limitations and Paradoxes. *Long Range Planning* 43(4), 465-476. [PB Teórico].
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523. [PB Empírico].
- Najmi, M., Rigas, J., & Fan, I. S. (2005). A framework to review performance measurement systems. *Business Process Management Journal* 11(2), 109-122. [PB Teórico].
- Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations and Production Management* 15(4), 80-116. [PB Teórico].
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3-4), 289-299. [PB Teórico].
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382. [PB Teórico].
- Otley, D., Broadbent, J., & Berry, A. (1995). Research in Management Control: An Overview of its Development. *British Journal of Management* 6, 31-44. [PB Teórico].
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. In *Readings in Accounting for Management Control* (p. 63-82). Springer US. [PB Teórico].
- Silva-Domingo, L. (2015). Management control: Unsolved problems and research opportunities. *Innovar* 25(56), 11-20. [PB Teórico].
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, organizations and society*, 15(1-2), 127-143. [PB Empírico].
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic management journal*, 12(1), 49-62. [PB Empírico].
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic management journal*, 15(3), 169-189. [PB Empírico].
- Šljivić, S., Skorup, S., & Vukadinović, P. (2015). Management control in modern organizations. *International Review* (3-4), 39-49. [PB Teórico].
- Straub, E.; & Zecher, C. (2013). Management control systems: A review. *Journal of Management Control* 23(4), 233-268. [PB Teórico].
- Taticchi, P., Balachandran, K., & Tonelli, F. (2012). Performance measurement and management systems: State of the art, guidelines for design and challenges. *Measuring Business Excellence* 16(2), 41-54. [PB Teórico].
- Tessier, S.; & D. Otley (2012). A conceptual development of Simons Levers of Control framework. *Management Accounting Research* 23(3), 171-185. [PB Teórico].
- Valmorbida, S. M. I., & Ensslin, L. (2016). Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(28), 123-148.
- Vélez, M. L., Sánchez, J. M., & Álvarez-Dardet, C. (2008). Management control systems as inter-organizational trust builders in evolving relationships: Evidence from a longitudinal case study. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7), 968-994. [PB Empírico].
- Waal, A. A. (2003). Behavioral factors important for the successful implementation and use of performance management systems. *Management Decision*, 41(8), 688-697. [PB Empírico].
- Wickramasinghe, D.; Alawattage, C. (2007). *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*. Routledge, Oxford, Reino Unido.
- Young, S. M., Du, F., Dworkis, K. K., & Olsen, K. J. (2016). It's All about All of Us: The Rise of Narcissism and Its Implications for Management Control System Research. *Journal of Management Accounting Research* 28(1), 39-49. [PB Teórico].