



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
FURB, v. 6, n.4, p. 21-34, out./dez., 2010

doi:10.4270/ruc.2010429  
Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



---

## **SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL: ESTUDO DE CASO COMPARATIVO EM EMPRESAS INOVADORAS NO BRASIL\***

### **MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS: COMPARATIVE CASE STUDY IN BRAZILIAN INNOVATIVE COMPANIES**

#### **José Carlos Tiomatsu Oyadomari**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)  
Endereço: Rua da Consolação, 896  
CEP: 01302-907 – São Paulo/SP – Brasil  
E-mail: [oyadomari@mackenzie.br](mailto:oyadomari@mackenzie.br)  
Telefone: (11) 2114-8273

#### **Ricardo Lopes Cardoso**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UPM  
Endereço: Rua da Consolação, 896  
CEP: 01302-907 – São Paulo/SP – Brasil  
E-mail: [Ricardo.cardoso@mackenzie.br](mailto:Ricardo.cardoso@mackenzie.br)  
Telefone: (11) 2114-8273

#### **Bruna Oliveira Tavares da Silva da Silva**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie  
Endereço: Rua da Consolação, 896  
CEP: 01302-907 – São Paulo/SP – Brasil  
E-mail: [bruna-tts@hotmail.com](mailto:bruna-tts@hotmail.com)  
Telefone: (11) 2114-8273

#### **Gilberto Perez**

Doutor em Administração pela FEA/USP  
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UPM  
Endereço: Rua da Consolação, 896  
CEP: 01302-907 – São Paulo/SP – Brasil  
E-mail: [gperez@mackenzie.br](mailto:gperez@mackenzie.br)  
Telefone: (11) 2114-8273

---

\* Artigo recebido em 17.06.2009. Revisado por pares em 26.10.2009. Reformulado em 27.12.2009. Recomendado para publicação em 25.01.2010 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 30.11.2010. Organização responsável pelo periódico: FURB.

## RESUMO

O propósito do Sistema de Controle Gerencial (SCG) é influenciar os gestores a atingirem os objetivos organizacionais, os quais muitas vezes são conflitantes principalmente em relação à dimensão temporal. Um dos conflitos se relaciona com a inovação, pois as organizações necessitam inovar para obter resultados no longo prazo, porém mantendo o controle racional dos recursos para sobreviver no curto prazo. Este estudo tem o objetivo de identificar se esse conflito é presente e identificar outras características do SCG em três empresas brasileiras classificadas como inovadoras na listagem de empresas que compõem o Índice Brasil de Inovação desenvolvido pela UNICAMP/UNIEMP/FAPESP em 2007. Fundamentado no referencial teórico Uso Diagnóstico e Uso Interativo do SCG proposto por Simons (1995, 2000), estudaram-se três empresas por meio da realização de entrevista presencial com profissionais da área de controladoria, com posterior análise de conteúdo. Os resultados indicaram que o conflito entre inovação e controle não está presente nessas organizações, o que pode ser explicado pelo fato da inovação ser um valor permanente dessas organizações. O resultado também mostrou que estas empresas utilizam os artefatos de controle gerencial classificados como tradicionais e que estes não inibem a inovação, sendo, ao contrário, importantes para estimular a inovação. A limitação da pesquisa é que as observações se restringiram à entrevista e ao pequeno número de empresas, o que impede a generalização dos resultados, mas mesmo assim o estudo contribui no sentido de evidenciar aspectos relevantes da prática e sugere novas pesquisas com maior número de empresas.

**Palavras-chave:** Sistemas de controle gerencial. Uso diagnóstico. Uso interativo. Empresas inovadoras.

## ABSTRACT

*The purpose of MCS (Management Control Systems) is to influence managers to achieve organizational objectives, which are often in conflict, specially regarding temporal dimension. One of the conflicts is related to innovation, because the companies need to innovate so they can obtain results in long term, maintaining, however, rational control of resources to survive in short term. The objective of this study is to identify if this conflict is present in three companies listed as innovative in the Index Brazil of Innovation, developed by UNICAMP/UNIEMP/FAPESP. Based on the theoretical model Diagnostic and Interactive MCS Use (SIMONS, 1995, 2000), three companies were studied through a personal interview with controlling professionals, having a content analysis later. The results showed that the conflict between innovation and control is not present in these organizations, what can be explained once innovation is a permanent value in these companies. The result also showed that these companies use traditional MCS tools, which do not inhibit this innovation, being, on the contrary, important to stimulate innovation. The constraint of the research was that all observations were restricted to interviews and to a small number of companies, which does not allow the results to be generalized but, even being so, this article contributes to show relevant aspects of the practice and suggests new researches with bigger samples of companies.*

**Keywords:** Management control systems. Diagnostic use. Interactive use. Innovative companies.

## 1 INTRODUÇÃO

Em mercados saturados onde a conquista de participação de mercado torna-se difícil em função da concorrência, algumas empresas identificam a necessidade de criar alternativas para sustentar os objetivos de crescimento ou aumento da lucratividade (RODRIGUEZ, 2005) por meio de inovações. Essas empresas que assim o fazem são chamadas de empresas inovadoras, pois por meio de inovações agregam valor ao seu produto ou serviço, conquistando novos mercados.

Inovação do ponto de vista organizacional é o processo de geração de novas idéias ou recombinação de novas idéias para desenvolvimento e aperfeiçoamento de produtos e processos organizacionais (VAN DE VEM e ENGLEMAN, 2004; KURATKO et al., 2004.), cujos resultados, se bem sucedidos, criam vantagem competitiva (GRANT, 2008; HURLEY e HULT, 1998). A inovação tem motivações exógenas conforme a teoria schumpeteriana (SHANE, 2003), mas também se reconhecem as motivações endógenas, provocadas pela estrutura organizacional, sendo destacados o sistema de controle e o sistema de incentivos (KURATKO et al. 2004), os quais se favoráveis à inovação tendem a influenciar o comportamento empreendedor dos gestores.

O Sistema de Controle Gerencial SCG inclui todos os sistemas e meios que os gerentes usam para assegurar que o comportamento e as decisões dos subordinados tenham congruência com os objetivos e as estratégias organizacionais (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Porém, sob a perspectiva da teoria da contingência (OTLEY, 1999) discute-se se o SCG deva ser mais flexível para possibilitar maior inovação, principalmente na questão da rigidez do processo de avaliação de desempenho com base no orçamento (BARNEY, 2007; GRANT, 2008, VAN DER STEDE, 2001). Isso não significa que menor controle implique em maior inovação, a questão principal é a natureza e os objetivos de cada controle e como eles são utilizados (MORRIS et al., 2008).

Ferreira e Otley (2006) afirmam que existem duas dimensões para se estudar o Sistema de Controle Gerencial, a dimensão Desenho, que são propriamente os artefatos e técnicas utilizados, e a dimensão Uso, proposta por Simons (1995, 2000), que define Uso Diagnóstico, como o uso tradicional do Controle Gerencial com foco na implementação das estratégias deliberadas, e o Uso Interativo, que foca nas incertezas estratégicas e produz aprendizagem organizacional por meio da adoção de estratégias emergentes.

No modelo proposto por Simons, denominado *Levers of Control* (1995), o propósito do SCG é gerenciar as tensões organizacionais, as quais são similares ao conceito de paradoxos ou dilemas vividos pelas empresas e que são importantes para garantir a efetividade organizacional (QUIN, 1988 apud VAN DE VEN; ENGLEMAN, 2004). Uma tensão que impacta no processo de inovação da empresa é a necessidade de atingir objetivos de curto prazo, sem comprometer os objetivos de longo prazo, já que a inovação envolve geralmente gastos com pesquisa e desenvolvimento que impactam as medidas de desempenho no presente, mas reconhece-se que as inovações são necessárias para garantir o cumprimento das metas de longo prazo.

Apesar da importância do tema inovação e SCG (BISBE; OTLEY, 2004), esta combinação é ainda bastante fértil para ser explorada (DAVILA; FOSTER; OYON, 2009), tanto internacionalmente como no Brasil. Alguns estudos mostram que os efeitos do SCG no processo de desenvolvimento de novas idéias são pouco documentados (MARGINSON, 2002), outros como Bisbe e Otley (2004) criticam que a literatura de inovação não considera o SCG como determinante para o sucesso do processo de inovação de produto. Desta forma, no intuito de preencher essa lacuna na literatura nacional este trabalho pretendeu responder a seguinte questão de pesquisa: Como se caracterizam os Sistemas de Controle Gerencial em três empresas brasileiras classificadas como inovadoras pelo Índice Brasil de Inovação?

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresenta-se nesta seção o embasamento teórico que deu suporte à pesquisa, em termos de inovação e sistema de controle gerencial.

### 2.1 Inovação

Inovação é o processo de desenvolvimento e implantação de novas idéias pelas pessoas (VAN DE VEN; ENGLEMAN, 2004) e também conceituada como a renovação de produtos, serviços e processos operacionais para produzir, vender e entregar os mesmos, com novas formas de desenho organizacional ou de gerenciamento (SUNDBO, 2001). Afirma-se que as empresas que tem maior capacidade de inovação podem ser melhor sucedidas respondendo ao ambiente quando desenvolvem novas competências (HURLEY; HULT, 1998).

Uma característica de empresas inovadoras é que estas são flexíveis diante de adversidades de mercado e geram ambientes favoráveis à criatividade e invenção (JONASH; SOMMERLATTE, 1999), pois adotam um ambiente favorável ao aprendizado organizacional. Inovação é um aspecto da cultura organizacional e está relacionado com a abertura dos membros organizacionais às novas idéias, e também com a adoção da inovação como um valor organizacional permanente (HAGE, 2005), enquanto a capacidade de inovar é a implementação das inovações (HURLEY; HULT, 1998). Discute-se também se existiriam características organizacionais que diferenciariam as organizações, uma análise que diferencia dois tipos de organização e seus atributos internos é desenvolvida no Quadro 1.

	<b>Organização operacional</b>	<b>Organização inovadora</b>
<b>Estrutura</b>	Burocrática. Especialização e divisão do trabalho. Controle hierárquico. Restrições organizacionais definidas.	Organização horizontal sem controle hierárquico. Tarefas orientadas para equipes de projetos. Limites organizacionais não tão claros.
<b>Processos</b>	Ênfase na eliminação de variação (por exemplo, six-sigma). Controle imposto de cima para baixo. Controles financeiros rígidos.	Ênfase em estimular variações. Controles flexíveis para fomentar a geração de idéias. Controle financeiro e planejamento estratégico flexíveis.

**Quadro 1 - Comparação entre organização operacional e organização inovadora**

Fonte: Grant (2008, p. 313).

### 2.2 Tensões dinâmicas, uso diagnóstico e uso interativo

#### 2.2.1 Tensões dinâmicas

Na visão de Simons (1995), em seu construto *Levers of Control*, existem quatro tipos de sistemas de controle, os sistemas de crenças, os sistemas de restrições, os sistemas de controle diagnóstico e os sistemas de controle interativo. A construção desses quatro sistemas tem como pano de fundo o conceito de Tensões Dinâmicas, que são objetivos conflitantes, mas que a organização deseja que sejam complementares (HENRI, 2006). Um exemplo de tensão dinâmica é a busca de objetivos de longo prazo, sem perder o foco nos objetivos de curto prazo; outro exemplo é a necessidade de ter um controle racional dos custos, porém sem impedir o processo de inovação. Tensões Dinâmicas, se adequadamente balanceadas, podem estimular o desenvolvimento de competências como empreendedorismo e inovação, gerando oportunidades para aumentar o valor da empresa, sem perder de vista o objetivo de desempenho no longo prazo e flexibilidade, desde que exista adequado controle de recursos no curto prazo.

Na tensão dinâmica Flexibilidade *versus* Controle, o desafio é manter a empresa flexível sem perder o controle de seus recursos e de suas operações (MORRIS et al. 2008). A flexibilidade é necessária para que a organização responda adequadamente às mudanças, as quais são de difícil previsão, porém, sem que se perca a racionalidade do processo de controle de recursos. A utilização do orçamento como instrumento de avaliação de desempenho ilustra com propriedade esse dilema, já que organizações submetidas à maior nível de incertezas estratégicas, à luz da Teoria da Contingência, deveriam ter maior flexibilidade do uso do orçamento e aceitar maiores variações entre resultados orçados e realizados (DAVILA; WOUTERS, 2005)

Já a tensão dinâmica Objetivos de Longo Prazo *versus* Objetivos de Curto Prazo é caracterizada pela crescente pressão, principalmente para as empresas de capital aberto, por busca de crescimento constante de resultados de curto prazo, influenciando a decisão de não efetuar gastos com despesas que podem gerar retorno no longo prazo, mas que impactam negativamente os resultados no curto prazo (SITKIN, 1996). É necessário investir para obter resultados no longo prazo, mas também é importante olhar para os indicadores que medem o desempenho no curto prazo já que estes são cruciais para a sobrevivência da empresa.

#### a) Estilo de avaliação de desempenho

Essas duas tensões dinâmicas citadas anteriormente são influenciadas também pelo Estilo de Avaliação de Desempenho. Hopwood (1972) identificou três estilos de avaliação de desempenho utilizados pelas empresas. As restritas ao orçamento, onde o resultado é o único fator que influi sobre a avaliação de desempenho; foco de resultado no longo-prazo, onde a avaliação de desempenho prioriza a capacidade de maximização dos resultados ao longo do tempo; e o foco não-contábil, onde a ênfase recai sobre informações qualitativas e não somente sobre as informações contábeis.

Um estudo de Subramanian e Mia (2003) mostrou que o grau de flexibilidade com que são admitidas as variações orçamentárias deve ser diferenciado de acordo com as características das unidades organizacionais. No caso dos gerentes de marketing, por exemplo, pela necessidade de inovação, há uma preferência por um estilo de avaliação de desempenho mais flexível, com menor ênfase na avaliação baseada no orçamento (SUBRAMANIAM; MIA, 2003).

Também há o argumento de que num ambiente dinâmico as medidas contábeis, principalmente as derivadas do processo orçamentário, não podem servir como única base para avaliação de desempenho (OSTERLOH; FREY, 2002). Na mesma linha Barney (2007) afirma que as empresas devem conciliar a liberdade dos gestores para gastar além do orçado, sem que se perca o papel do SCG, pois sem esse, os riscos do negócio sucumbir são potencializados.

#### b) Abordagem do ciclo de vida dos produtos

Do ponto de vista da mensuração, o Sistema de Controle Gerencial pode minimizar essas tensões de duas formas: a primeira é identificando os produtos e serviços que estão no estágio inicial do ciclo de vida, de modo que a organização considere essa perspectiva quando da avaliação dos resultados; e a segunda é alocando os gastos com pesquisa e desenvolvimento como um gasto geral da organização e, portanto, não identificado a uma unidade de negócio ou unidade organizacional (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001) contribuindo para estimular o processo de inovação.

### 2.2.2 Uso diagnóstico e uso interativo

Para Simons (1991), o Uso Diagnóstico está orientado para implementar as estratégias planejadas e para alertar a alta direção quando os resultados não estão de acordo com os

planos, já o Uso Interativo tem como foco as Incertezas Estratégicas, que são os eventos externos não previstos e que podem invalidar as estratégias atuais (SIMONS, 2000).

Enquanto o uso diagnóstico é calcado na gestão por exceção, e, portanto tem como base um plano, o uso interativo tem como objetivo identificar mudanças emergentes nos negócios e gerar aprendizado (SIMONS, 1995). O uso interativo reconhece incertezas e oportunidades, logo é um agente facilitador de inovações (SIMONS, 1995, 2000) e é utilizado para ampliar a procura por oportunidades e aprendizado organizacional (BISBE; OTLEY, 2004).

### **2.3 Estudos sobre o modelo *Levers of Control* e Inovação**

Bisbe e Otlely (2004) estudaram os efeitos do uso interativo do sistema de controle gerencial na inovação de produtos, com o propósito de explicitar os diferentes efeitos do uso interativo na inovação de produto - variável moderadora - no desempenho (medido por auto-avaliação) em 40 indústrias espanholas de médio porte. Foram testados os argumentos de Simons (1995) no tocante às afirmações de que o uso interativo estimula a experimentação, a busca de oportunidades e o surgimento de novas iniciativas (BISBE; OTLEY, 2004).

A hipótese de que maior uso interativo do SCG pela alta direção implica em maior inovação de produtos não foi validada, somente em empresas com baixa taxa de inovação essa hipótese é verdadeira. Também não foi validada a hipótese de que existe um relacionamento indireto positivo entre o uso interativo e o desempenho, por meio da inovação de produto. Bisbe e Otlely (2004) colocam que, embora tenham encontrado limitações nos resultados do estudo, estes proveram evidência da relevância do uso interativo do SCG em influenciar a inovação de produto e o desempenho.

Outro estudo sobre SCG e inovação tendo como base o modelo teórico de Simons foi o de Henri (2006). O estudo defende a complementaridade do uso diagnóstico com o uso interativo, pois mostrou que o uso diagnóstico exerce pressão negativa sobre as capacidades (orientação para mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizado organizacional), enquanto que o uso interativo favorece as capacidades de orientação para mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizagem organizacional.

Henri (2006) argumenta que a tensão dinâmica, traduzida como o balanceamento entre os dois usos do SCG, pode alinhar a busca por inovação concomitantemente com alcance de metas, e isso pode configurar o SCG como um recurso valioso, distintivo e imperfeitamente imitável, habilitando-o a se constituir um recurso dentro da ótica Visão Baseada em Recursos.

Oyadomari (2008) argumenta que é necessário um novo construto, embora mais focado no empreendedorismo, intitulado Uso Exploratório, o qual compreende a identificação, análise e implementação de novos negócios. No Uso Exploratório a utilização do SCG tem como principal foco identificar oportunidades para novos negócios, simular a viabilidade e os riscos desses novos projetos.

## **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Optou-se por utilizar o método qualitativo, como estratégia para obtenção de resposta quando a questão de pesquisa é do tipo “como” e “por que” e especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos (YIN, 2005). O método qualitativo se fundamenta por uma contínua confrontação dos dados com as teorias de modo a propiciar uma profunda discussão teórica e ir além das questões de pesquisa (AHRENS; CHAPMAN, 2006). Como técnica de coleta de dados foi escolhida a entrevista presencial.

O objetivo principal foi caracterizar como o processo de controle gerencial é desenvolvido em três empresas brasileiras classificadas como inovadoras pelo Índice Brasil de Inovação (IBI). Como objetivos específicos buscaram-se: a) identificar quais artefatos da

contabilidade gerencial são utilizados; b) verificar a utilização de indicadores monetários e não-monetários; c) identificar o estilo de avaliação de desempenho consoante a tipologia proposta por Hopwood (1972); e, d) identificar evidências do uso diagnóstico e uso interativo do sistema de controle gerencial.

Pelo fato de ser difícil operacionalizar a classificação de empresa brasileira inovadora, optou-se em utilizar o Índice Brasil de Inovação (IBI) de 2007, criado pela UNICAMP/UNIEMP/FAPESP para a seleção da amostra consoante o Quadro 2. O IBI é mensurado de modo a não analisar somente melhorias tecnológicas na empresa, mas também avalia comportamentos internos que podem gerar inovação (FURTADO et al., 2007). Portanto, este estudo adota como premissa e que pode se constituir em uma delimitação as 12 empresas relacionadas por aquele índice.

Contatadas por e-mail e telefone, apenas três empresas aceitaram o convite com a condição de não divulgar a denominação social e características que tornem possível a identificação das empresas.

Grupo	Ordem	Empresa
1. (alta tecnologia)	1	Delphi
1. (alta tecnologia)	2	Embraer
1. (alta tecnologia)	3	Marcopolo
2 (média alta intensidade tecnológica)	1	Silvestre Labs
2 (média alta intensidade tecnológica)	2	Vallée
2 (média alta intensidade tecnológica)	3	Natura
3 (média baixa intensidade tecnológica)	1	Brasilata
3 (média baixa intensidade tecnológica)	2	Faber Castell
3 (média baixa intensidade tecnológica)	3	Usiminas
4 (mais baixa intensidade tecnológica)	1	Santista Têxtil
4 (mais baixa intensidade tecnológica)	2	Grendene
4 (mais baixa intensidade tecnológica)	3	Rigesa

**Quadro 2 - Empresas classificadas pelo Índice Brasil de Inovação**

Fonte: Furtado et al. (2007).

Para garantir o anonimato das respondentes, estas serão citadas como empresa *Beta*, empresa *Gama* e empresa *Zeta*. A não possibilidade de identificação das empresas não deixa de ser uma característica de limitação já que restringe consideravelmente a discussão dos resultados, mas mesmo assim acredita-se que os resultados desta pesquisa podem contribuir para elucidação da questão de pesquisa.

A pesquisa foi realizada durante os meses de março a maio de 2008 e ocorreu por meio de entrevistas presenciais com profissionais que atuam na atividade de controle gerencial. O roteiro de entrevistas contou com questões abertas, de forma a registrar as percepções do interlocutor e permitir maior fluidez da entrevista.

O questionário foi dividido em três blocos. No Bloco I foram consideradas questões que identificaram os dados da empresa como segmento de atividade, número de funcionários, origem do controle societário/acionário, do respondente (formação acadêmica e experiência profissional), e também dados relacionados com a inovação (receita de novos produtos, número de patentes, gastos com pesquisa e desenvolvimento, etc.). O Bloco II procurou identificar o sistema gerencial adotado pela empresa e os motivos pelos quais foram adotados. O Bloco III buscou identificar as atitudes inovadoras da empresa e relacionamentos com o sistema de controle gerencial da empresa.

Para melhor recuperação das informações foi utilizado um gravador de voz com autorização prévia do entrevistado e com registro das respostas no próprio momento da entrevista. Posteriormente foram ouvidas as gravações e confrontadas com os apontamentos.

A análise das informações se deu por meio da técnica de análise de conteúdo com base no método recomendado por Bardin (2004).

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

No Quadro 3, apresenta-se o perfil das três empresas que participaram da pesquisa.

Empresa	Setor	Porte	Valor Agregado do produto	Estrutura Societária	Cargo do entrevistado	Área de Atuação
Beta	Indústria	Grande	Alto	Capital aberto	Analista	Controladoria
Gama	Bens de consumo	Grande	Alto	Capital aberto	Controller	Controladoria
Zeta	Bens de consumo	Médio	Baixo	Capital fechado	Gerente de controladoria	Controladoria

**Quadro 3 - Perfil das empresas participantes da pesquisa**

Fonte: dados da pesquisa

### 4.1 Artefatos de controle gerencial utilizados

Com a finalidade de identificar os artefatos de controle gerencial utilizados de forma a poder maximizar o tempo do entrevistado, perguntou-se sobre a utilização dos artefatos de controle gerencial e a sua importância para a organização.

A classificação de técnicas tradicionais e técnicas modernas é inspirada em Soutes (2006), embora com algumas diferenças, como o Planejamento Estratégico, classificado nesse trabalho como tradicional. A classificação de Indicadores que monitoram as Incertezas Estratégicas é baseada em Simons (2000) e Merchant e Van der Stede (2007).

A escala de mensuração adotada foi de 0 a 5, e considerou-se que 0 representa a não utilização, enquanto que 5 representa a máxima utilização conforme indicado na Tabela 1.

**Tabela 1 – Grau de utilização das técnicas de contabilidade gerencial**

Técnicas Tradicionais	Beta	Gama	Zeta
RSPL – retorno sobre patrimônio líquido	5	4	5
ROCE/ROI – retorno do capital investido	5	5	5
EBITDA	5	5	5
Planejamento estratégico	5	5	5
Custo Padrão	5	5	5
Custo Variável	5	4	5
Custo por absorção	5	5	5
Resultado por Unidade de Negócios	5	5	5
Técnicas modernas	Beta	Gama	Zeta
Balanced Scorecard (BSC)	3	5	0
EVA – Lucro Residual ou Econômico	5	0	2
ABC – Custo por atividade	0	0	0
Market Value Added – com base em valor de mercado das ações	5	2	2
Orçamento Base Zero	0	0	0
Custo Meta	0	0	5
Kaizen ou Six Sigma	5	5	5
Orçamento Contínuo - Rolling Forecasting	0	5	5
Orçamento Matricial	5	0	0
Indicadores que monitoram Incertezas Estratégicas	Beta	Gama	Zeta
Market-Share	4	5	5
Fluxo de Caixa Diário	5	5	5
Vendas Realizadas	5	5	5
Satisfação de Clientes	5	5	5

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto aos artefatos modernos como o *Balanced Scorecard*, este é bastante utilizado na Gama, já o EVA é bastante importante na Beta, mas nas outras empresas ele não é usado ou não tem relevante importância, destoando das afirmações de Otley (1999), para quem o BSC e EVA são os dois artefatos modernos mais utilizados nas empresas (OTLEY, 1999). ABC e OBZ, que podem ser classificados como técnicas cujo principal objetivo é a redução de custos, não estão presentes em nenhuma das três empresas, sugerindo que nessas empresas onde a orientação estratégica é diferenciação, essas técnicas têm menor ênfase consoante a visão de Barney (2007). Já o Custo Meta, que é uma técnica bastante utilizada pelas empresas japonesas para desenvolvimento de novos produtos (SAKURAI, 1997), só é utilizada na empresa Zeta, possivelmente por que esta organização sofre a concorrência de produtores de baixo custo, sendo necessária a abordagem de identificar o custo a partir de preços alvo. Por outro lado, a ênfase nas técnicas que enfatizam a melhoria de processos operacionais como *Kaizen* ou *Six Sigma* é bastante forte nas três empresas, indicando uma postura de melhoria contínua.

Por meio dessas observações identifica-se o uso intenso dos artefatos tradicionais de controle gerencial consoante as demais empresas brasileiras (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003). Isso mostra a importância do uso formal do Sistema de Controle Gerencial na tentativa de alcançar a inovação consoante os estudos de Bisbe e Otley (2004). Também se identificam aspectos que validam a Teoria da Contingência como explicação teórica da adoção dos artefatos. Quanto aos indicadores que monitoram as incertezas estratégicas (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007), todos são bastante utilizados nas empresas, indicando potencial Uso Interativo do SCG consoante Simons (2000).

## 4.2 Análise de conteúdo

Após a realização das entrevistas e de sua posterior transcrição, a primeira etapa realizada na análise de conteúdo foi a leitura detalhada das anotações das entrevistas. Esta leitura proporcionou a identificação dos pontos relevantes das entrevistas, bem como, o desenvolvimento de uma visão crítica acerca do que foi respondido pelos entrevistados.

Em uma segunda etapa, seguindo as orientações de Bardin (2004), identificaram-se os principais pontos-chave, ou unidades de registro em cada uma das entrevistas, que resultou em uma matriz de pontos-chave. Para este procedimento analisou-se cada questão e resposta correspondente em cada uma das entrevistas. Na terceira etapa, a partir da matriz de pontos chave criaram-se as unidades de significado (US), agrupando-se pontos-chave similares. As unidades de significado identificadas estão indicadas no Quadro 4.

Na quarta e última etapa, ainda segundo as recomendações de Bardin (2004), criaram-se as categorias principais, pelo agrupamento de unidades de significado similares, conforme apresentado o Quadro 5.

Os critérios para consolidação em categorias baseou-se no referencial teórico, assim Uso Diagnóstico, Uso Interativo e Uso Exploratório foram consolidados na categoria Uso do Sistema de Controle Gerencial, a única diferença em relação ao modelo de Simons (1995) é a inclusão do construto Uso Exploratório proposto por Oyadomari (2008).

A categoria Estilo de Avaliação de Desempenho, que tem sido comparada com a dimensão Uso Diagnóstico e Uso Interativo (FERREIRA; OTLEY, 2006), neste estudo abrangeu as unidades de significado Processo Orçamentário, que é como o orçamento é desenvolvido, principalmente em relação à definição de metas, e a Abordagem do Ciclo de Vida dos Produtos na análise dos resultados, ou seja, a organização enxerga os resultados dos produtos de acordo com os respectivos estágios de ciclo de vida. Assim este estudo sugere que esta categoria seja complementar à categoria Uso e não similar, podendo ser utilizadas as

tipologias de Hopwood (1972) ou a de Van der Stede (2001) em relação à ênfase da avaliação de desempenho com base no orçamento.

<b>Unidade de Significado</b>	<b>Pontos Chave</b>
US1: Uso Diagnóstico	1. Metas e orçamentos para o ano seguinte são pactuados e acompanhados mensalmente; 2. É preciso saber se o programa está gerando os resultados previstos; 3. Todas as informações gerenciais estão num sistema, de onde mensalmente essas informações são extraídas; 4. As informações contábeis realizadas são apresentadas confrontando com as orçadas; 5. A contabilidade fornece informações suficientes para se tomar decisões de forma bem satisfatória; 6. Somos muito criteriosos em seguir a lei, isso é mesmo na contabilidade gerencial, a base é sempre a contabilidade societária.
US2: Uso Interativo	7. As pessoas participam da reunião de resultados e contribuem por meio de discussões; 8. O processo de discussão gera muita informação e melhoria do processo; 9. Existem conflitos e instabilidades políticas no nosso cenário; 10. O Governo, por meio da política tributária, afeta o nosso negócio; 11. A empresa tem áreas específicas de inteligência que monitoram forma constante o mercado; 12. Observação de mudanças na tendência dos clientes é realizada constantemente; 13. Através de pesquisa de mercado acompanhamos os resultados; 14. A taxa de câmbio afeta diretamente o nosso negócio; 15. Aumento do preço pelos fornecedores afeta o negócio.
US3: Uso Exploratório	16. No desenvolvimento do produto é elaborado um plano de negócio com metas de vendas e lucratividade; 17. É criado um orçamento para o desenvolvimento do produto; 18. Após o desenvolvimento, o plano de negócio é acompanhado periodicamente; 19. Nas reuniões entre marketing e produtos ocorre muito do processo de inovação;
US4: Processo Orçamentário	20. É celebrado um pacto com os superiores durante a elaboração do orçamento; 21. Desvios em relação ao orçamento são tratados e justificados caso a caso; 22. Produtos podem ser interrompidos e tudo é lançado como despesa no demonstrativo de resultado; 23. Gastos com inovação são contabilizados nas contas de pesquisa e desenvolvimento.
US5: Estilo de avaliação considera o ciclo de vida de produtos	24. Todos os produtos em seu estágio inicial têm suas margens comprimidas pela amortização dos custos não recorrentes; 25. Após esta amortização, as margens tendem a melhorar; 26. As margens dependem da receptividade do mercado ao produto e de seus concorrentes (penetração); 27. Custos de desenvolvimento nessa indústria são demasiadamente altos.
US6: Inovação como valor permanente	28. A empresa investe em treinamento; 29. Existem incentivos para os funcionários exporem novas idéias; 30. Os funcionários são incentivados a se aprimorar academicamente; 31. Os funcionários são incentivados a contribuir; 32. Temos cientistas profissionais; 33. A empresa oferece cursos de inglês e existe uma cultura de treinamento contínuo; 34. Fracassos podem comprometer a continuidade da empresa.

**Quadro 4 - Unidades de significado**

Fonte: dados da pesquisa

<b>Categoria</b>	<b>Unidade(s) de Significado (s)</b>
C1. Uso do Sistema de Controle Gerencial	US1. <i>Uso Diagnóstico</i> US2. <i>Uso Interativo</i> US3. <i>Uso Exploratório</i>
C2. Estilo de avaliação de desempenho	US4. <i>Processo Orçamentário</i> US5. <i>Abordagem do Ciclo de Vida dos Produtos</i>
C3. <i>Crenças e valores</i>	US6 <i>Inovação como Valor Permanente</i>

**Quadro 5 - Categorias identificadas**

Fonte: dados da pesquisa

### 4.3 Discussão dos resultados com base nas entrevistas

Foi possível identificar que o uso do SCG não atua como um limitante ou complicador da inovação, mas sim como um instrumento para seu monitoramento, fazendo com que a inovação seja viabilizada e operacionalizada. Esse resultado está em consonância com os achados de Widener (2007), para quem o uso diagnóstico é a base para o uso interativo.

O uso interativo e uso diagnóstico estão presentes nessas empresas e o dilema de inovação e controle é pouco presente, resultado que está em sintonia com os achados de Bisbe e Otley (2004). O uso interativo é evidenciado pelas reuniões de avaliação de desempenho onde gerentes e a alta administração discutem oportunidades de melhoria, o que sugere que inovações também sejam estimuladas por esse processo de controle gerencial. Já o uso exploratório é operacionalizado por meio de simulações e análises de planos de negócio.

Quanto ao Estilo de Avaliação de Orçamento, vê-se que em relação ao orçamento, este é bastante consolidado nas empresas e é utilizado como base para avaliação de desempenho, embora não seja a única base para avaliação de desempenho. Verificou-se também que o uso diagnóstico é calcado no orçamento para monitoramento do andamento dos projetos de inovação, bem como para acompanhamento dos gastos departamentais, já os gastos excedentes aos valores orçados necessariamente tem que ser discutidos e aprovados previamente, sugerindo que há certo grau de flexibilidade no estilo de avaliação de desempenho. Também se adota a abordagem do Ciclo de Vida dos produtos, admitindo-se menores margens na fase inicial e os gastos com pesquisa e desenvolvimento são contabilizados em uma conta de gastos comuns, o que tende a estimular o processo de inovação, já que esses gastos são assumidos pela corporação como um todo, e não individualmente por uma área específica.

Embora sejam empresas com produtos diferentes foram identificados muitos aspectos comuns relacionados às crenças e valores, todas admitem a importância do capital humano como um gerador de inovação e, conseqüentemente, mantém sistema de incentivos para que os funcionários participem do processo de inovação e geração de novas idéias, e o segundo aspecto, talvez o mais importante, é que a inovação está no âmago de cada empresa se constituindo em um valor permanente da organização e vista como essencial para a continuidade do mercado, consoante as afirmações de Hage (2005).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo mostrou que grande parte das observações colhidas na pesquisa está em linha com o que se vê na literatura, tanto em nível teórico, como pelos resultados empíricos. Como principal resultado, identificou-se que nas empresas estudadas não existe a tensão entre inovação e controle, o que pode ser explicado pela adoção da inovação como um valor permanente. Outro resultado significativo é que para as empresas estudadas o construto Uso não substitui o construto Estilo de Avaliação de Desempenho, sendo necessários os dois construtos. Também é importante a abordagem que identifica os resultados dos produtos tendo em vista o estágio de ciclo de vida, mostrando que as organizações possuem uma visão de resultados de longo prazo em relação ao desempenho econômico dos novos produtos.

Foi evidenciada a utilização do Uso Exploratório para análise de novos projetos e que o Uso Diagnóstico e Uso Interativo estão presentes e são complementares. Quanto aos artefatos de controle gerencial nota-se uma predominância dos tradicionais, sugerindo que estes não perderam a relevância para este tipo de organização, e que a adoção de alguns destes artefatos pode ser explicada por fatores contingenciais.

Este estudo tem algumas limitações, a primeira delas é que se baseia em uma classificação de empresas inovadoras feita por uma entidade externa, portanto, sujeita aos critérios estabelecidos por esta entidade; a segunda é a quantidade de empresas selecionadas, as quais foram escolhidas por conveniência, portanto os resultados desse trabalho não podem

ser generalizados mesmo para as empresas classificadas pelo IBI; a terceira é que as observações se limitaram à entrevista, não sendo possível, por questões de confidencialidade, observar os processos organizacionais de inovação ou de controle gerencial; a última limitação diz respeito à preservação de informações que poderiam permitir a identificação das empresas, fato este que impediu uma discussão mais profunda das observações.

Apesar dessas limitações, entende-se que os resultados podem contribuir para um melhor entendimento de como são as características do SCG em três das empresas inovadoras brasileiras constantes na lista do IBI. Para futuras pesquisas sugerem-se estudos de casos longitudinais e também levantamentos que possam testar as categorias definidas neste trabalho, bem como confirmar ou rejeitar os resultados sugeridos neste estudo. Replicação deste estudo com entrevistas de membros de outras áreas organizacionais e estudos em empresas que nitidamente não são inovadoras também podem contribuir para elucidar o tema.

## REFERÊNCIAS

- AHRENS, T.; CHAPMAN, C.S. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. **Accounting, Organizations and Society**, n. 31, p. 819-841, 2006. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.007>
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistema de controle gerencial**. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edição 70, 2004.
- BARNEY, J. **Gaining and sustaining competitive advantage**. 3. ed. Pearson, 2007.
- BISBE, J.; OTLEY, D., The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, n. 29, p.709-737, 2004. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>
- DAVILA, T.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**. n.30, p.587-608, 2005. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2004.07.002>
- DAVILA, A.; FOSTER, G.; OYON, D. Accounting and control, entrepreneurship and innovation: venturing into new research opportunities. **European Accounting Review**, v. 18, n. 2, p. 281-311, 2009. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180902731455>
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. **SSRN**. 2006.
- FURTADO, A.; QUADROS, R.; DOMINGUES, S.A.; CAMILLO, E.; INÁCIO JÚNIOR, E.; RIGHETTI, S. IBI o *ranking* das empresas. **Revista Inovação Uniemp**, maio/junho/2007, p. 30-35, 2006. Disponível em: <<http://www.revistainovacao.uniemp.br/ibi.php>>.
- GRANT, R.M. **Contemporary strategy analysis**. Blackwell, 2008.
- HAGE, J. Organizations and innovation: contributions from organizational sociology and administrative science. In: CASPER, S.; WAARDEN, F.V. **Innovation and Institutions: A Multidisciplinary Review of the Study of Innovation Systems**. Edward Elgar, 2005.
- HENRI, J. F., Management control systems and strategy: a resource-based perspective. **Accounting, Organizations and Society**, n. 31, p. 529-558, 2006. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001>
- HOPWOOD, A. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. **Journal of Accounting Research**, n. 10, p. 156-182, 1972. <http://dx.doi.org/10.2307/2489870>

HURLEY, R. F.; HULT, G. T. M. Innovation, market orientation, and organizational learning: an integration and empirical examination. **Journal of Marketing**, n. 62, p. 42-54, 1998. <http://dx.doi.org/10.2307/1251742>

JONASH, S. R.; SOMMERLATTE, T. **O valor da inovação: como as empresas mais avançadas atingem alto desempenho e lucratividade**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

KURATKO, D.F; IRELAND, R.D.; HORNSBY, J.S. Corporate entrepreneurship behavior among managers: a review of theory, research, and practice. In: SHEPHERD, D.A; KATZ, J.A. (orgs). **Corporate entrepreneurship**. Elsevier, 2004. pp. 7-45.

MARGINSON, D. E. W. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence form a UK organization. **Strategic Management Journal**, v. 23, n. 11, p. 1019, Nov. 2002. <http://dx.doi.org/10.1002/smj.271>

MERCHANT, K.A.; VAN DER STEDE, W.A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. Pearson, 2007.

MORRIS, M. H.; KURATKO, D. F; COVIN, J. G. **Corporate entrepreneurship and innovation**. Thomson, 2008.

OSTERLOH, M.; FREY, B. S. Does pay for performance really motivate employees? In: NELLY, A. (org.) **Business performance measurement: theory and practice**. Cambridge University Press, 2002. <http://dx.doi.org/10.1017/CBO9780511753695.008>

OTLEY, D. T Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 363-382, 1999. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0115>

OYADOMARI, J. C. T. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)**. 2008. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FEA/USP, São Paulo, 2008.

RODRIGUEZ, M. V. R. O valor da inovação. **Harvard Business Review**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

SAKURAI, M., **Gerenciamento integrado de custos**. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. Revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.

SHANE, S. A. **A general theory of entrepreneurship: the individual-opportunity nexus**. Edward Elgar, 2003.

SIMONS, R. Strategic orientation and top management attention to control systems. **Strategic Management Journal**, v. 12, p. 49-62, 1991. <http://dx.doi.org/10.1002/smj.4250120105>

SIMONS, R. **Levers of control**. Harvard Business School Publishing, 1995.

SIMONS, R. **Performance measurement and control systems for implementing strategy**. Prentice Hall: New Jersey, 2000.

SITKIN, S.B. Learning through failure: the strategy of small losses. In: COHEN, M.D; SPROULL, L.S (editors). Organizational learning. **Organization Sciences**. Sage, 1996.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L.P.; ROCHA, W.. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, n. 32, p. 40-57, maio/ago., 2003.

SOUTES, D.O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FEA/USP, São Paulo, 2006.

SUBRAMANIAM, N.; MIA, L. A note on work-related values, budget emphasis and managers' organizational commitment. **Management Accounting Research** v. 14, p.389-408, 2003. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2003.07.001>

SUNDBO, J. **The strategic management of innovation: a sociological and economic theory**. Edward Elgar, 2001.

VAN DE VEN, A.H.; ENGLEMAN, R. M. Central problems in managing corporate innovation and entrepreneurship. In SHEPHERD, D.A; KATZ, J.A. (orgs.). **Corporate entrepreneurship**. Elsevier, 2004. pp. 47-72.

VAN DER STEDE, W. A.. Measuring 'tight budgetary control'. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 119-137, 2001. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0149>

WIDENER, S.K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p.757-788, 2007. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2007.01.001>

YIN, R. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.