

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AFONSO CELSO KINJI TAKEMOTO

O IMPACTO DO PLANO DE EXPANSÃO NO DESENHO E NO USO DOS
SISTEMAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

VITÓRIA

2022

AFONSO CELSO KINJI TAKEMOTO

**O IMPACTO DO PLANO DE EXPANSÃO NO DESENHO E NO USO DOS
SISTEMAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, na área de Controladoria e Organizações.

**Orientadora: Profa. Dra. Rosimeire Pimentel
Gonzaga**

VITÓRIA

2022

FICHA CATALOGRÁFICA

AFONSO CELSO KINJI TAKEMOTO

**O IMPACTO DO PLANO DE EXPANSÃO NO DESENHO E NO USO DOS
SISTEMAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Emanuel Rodrigues Junqueira de Matos (UFES)

Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva (UFG)

Profa. Dra. Rosimeire Pimentel Gonzaga

Universidade Federal do Espírito Santo – UFES

Professora Orientadora – Presidente da Banca Examinadora

Vitória, 11 de Agosto de 2022.

DEDICATÓRIA

Dedico este esforço à minha mãe, a quem eu já tinha como melhor amiga antes de nascer; ao meu pai, a quem tenho como ídolo; e à minha irmã, a quem tenho como exemplo de perseverança.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, à minha família e à minha orientadora, Professora Dra. Rosimeire Pimentel. Agradeço, também, à FAPES (Fundação de Amparo à Pesquisa e Inovação do Espírito Santo) pelo financiamento da pesquisa através da bolsa de estudos concedida. Por fim, agradeço à Organização Delta e aos membros da banca, Professor Dr. Emanuel Junqueira e Professor Dr. Júlio Orestes. O texto de agradecimento é curto, mas o sentimento de gratidão é, por demais, extenso. Meu muito obrigado a todos vocês.

Resumo

O presente estudo teve como objetivo investigar os impactos do Plano de Expansão no desenho e no uso dos sistemas de avaliação de desempenho. A fim de alcançar este objetivo, investigou-se a organização Delta – uma empresa que atua no segmento automotivo e conta com aproximadamente 4200 colaboradores diretos. O departamento de compras da firma, com aproximadamente 60 colaboradores, foi selecionado para os fins da pesquisa. A metodologia do estudo de caso único foi aplicada e a coleta de dados se deu em três fases: (1) envio de questionário, (2) condução de entrevistas e (3) observação não participante. A análise dos dados foi subsidiada pelo procedimento da Análise de Conteúdo conforme Bardin (2006) e a modelagem adotada foi a do *framework* de Ferreira e Otley (2009). A investigação permitiu concluir que: (1) o Plano de Expansão impacta no desenho dos SCGs; (2) o Plano de Expansão resulta em adequações no desenho dos SCGs e também pode ser o resultado dos SCGs; (3) a tipificação de planos e estratégias seria um incremento relevante para o modelo adotado; (4) o modelo adotado viabilizou uma análise holística que resultou na percepção de que a informação oriunda dos SCGs é utilizada interativamente pela gestão; e (5) em meio ao debate acerca das perspectivas de análise dos SCGs enquanto pacote ou enquanto sistemas isolados, evidenciou-se que (a) a abordagem de pacote é eficiente e alinhada com a realidade; e (b) a análise holística não faz necessária a investigação de todos os sistemas e subsistemas de controles da organização. Dentre as limitações enfrentadas, sublinha-se que o estudo observou apenas um departamento da organização, que houveram restrições impostas pelo departamento de *Compliance* da firma e que as escolhas metodológicas podem ter ocasionado vieses de análise.

Palavras-chave: Plano de Expansão, Sistema de Controle Gerencial, Avaliação de Desempenho, Contabilidade Gerencial.

Abstract

The present study aimed to investigate the impacts of the Expansion Plan on the design and use of performance evaluation systems. In order to achieve this objective, the Delta organization was investigated – a company that operates in the automotive segment and has approximately 4200 direct employees. The firm's purchasing department, with approximately 60 employees, was selected for the purposes of the research. The single-case study methodology was applied and data collection took place in three phases: (1) by sending a questionnaire, (2) by conducting interviews and (3) by non-participant observation. Data analysis was supported by the Content Analysis procedure according to Bardin (2006) and the modeling adopted was that of Ferreira and Otley's (2009) framework. The investigation led to the conclusion that: (1) the Expansion Plan impacts the design of the MCSs; (2) the Expansion Plan results in adjustments in the design of the SGCs and can also be the result of the SGCs; (3) the typification of plans and strategies would be a relevant increment to the adopted model; (4) the adopted model enabled a holistic analysis that resulted in the perception that the information coming from the MCSs is used interactively by the management; and (5) in the midst of the debate about the perspectives of analyzing the MCSs as a package or as isolated systems, it became evident that (a) the package approach is efficient and in line with reality; and (b) the holistic analysis does not make it necessary to investigate all of the organization's control systems and subsystems. Among the limitations faced, it is emphasized that the study observed only one department of the organization, that there were restrictions imposed by the Compliance department of the firm and that the methodological choices may have caused analysis bias.

Keywords: Expansion Plan, Management Control System, Performance Evaluation, Management Accounting.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – O Sistema de Gestão de Desempenho (SGD).

Figura 2 – O desenho da pesquisa.

Figura 3 – Níveis hierárquicos dos respondentes.

Figura 4 – O Sistema de Avaliação de Desempenho da Organização Delta.

Figura 5 – A codificação do Plano de Expansão da Organização Delta.

Figura 6 – O Plano de Expansão e os sistemas de controle da Organização Delta.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – As etapas da coleta de dados.

Tabela 2 – As etapas da análise de conteúdo conforme Bardin (2006).

Tabela 3 – O modelo de Ferreira e Otley (2009) adaptado para a pesquisa.

Tabela 4 – O perfil dos respondentes.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – O desvio-padrão dos dados obtidos via questionário.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AD	Avaliação de Desempenho
ADR	Avaliação de Desempenho Relativo
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CG	Contabilidade Gerencial
FCS	Fatores Chave de Sucesso
KPI	Key Performance Indicators (Indicadores Chave de Performance)
PDI	Plano de Desenvolvimento Individual
PMD	Principais Medidas de Desempenho
SAD	Sistema de Avaliação de Desempenho
SCG	Sistema de Controle Gerencial
SGD	Sistema de Gestão de Desempenho (Ferreira & Otley, 2009)
SI	Sistema de Informação
SWOT	S trengths (forças), W eaknesses (fraquezas), O pportunities (oportunidades) e T hreats (ameaças)
TI	Tecnologia da Informação
5W2H	5 “ W hat” (O que), “ W hen” (Quando), “ W here” (Onde), “ W ho” (Quem), “ W hy” (Por que), 2 “ H ow (Como) e “ H ow Much” (Quanto)

Sumário

1	Introdução.....	13
2	Referencial Teórico	18
2.1.	O Modelo de Ferreira e Otley (2009).....	18
2.2.	Estudos Anteriores	30
2.3.	Construtos da Pesquisa.....	32
3	Procedimentos Metodológicos.....	39
3.1	A Abordagem Metodológica.....	39
3.2	A Coleta e a Análise dos Dados e o Desenho da Pesquisa	40
3.3	Categorias de Análise.....	45
3.4	O Objeto de Estudo e o Caso da Empresa Delta.....	49
4	Apresentação dos dados coletados e análise dos achados.....	51
4.1	O perfil dos respondentes	51
4.2	Análise e discussão dos achados	53
5	Considerações Finais	63
	Referências.....	67
	Apêndice A – Questionário	81
	Apêndice B – Roteiro das entrevistas.....	92
	Apêndice C – Dados coletados via questionário.....	95
	Apêndice D – Entrevista 1	100
	Apêndice E – Entrevista 2	110
	Apêndice F – Entrevista 3	119

1 Introdução

O presente estudo parte do princípio de que os Sistemas de Controle Gerencial (SCGs) são mecanismos, processos, sistemas e redes formais e informais, em constante processo evolutivo, que são utilizados pelas organizações para transmitir os principais objetivos e metas definidos pela gestão, para auxiliar o processo estratégico e o gerenciamento contínuo por meio de análise, planejamento, medição, controle, recompensando e gerenciando amplamente o desempenho, e para apoiar e facilitar o aprendizado e a mudança organizacional (Ferreira & Otley, 2009, p. 264).

Amparada pelas observações de Mintzberg (1978), Mintzberg, Lampel, Quinn, & Ghoshal (2003) e Pearce e Robinson (2007), a modelagem proposta por Ferreira e Otley (2009) percebe os sistemas de controle como instrumentos de apoio à gestão na ampla gama de atividades gerenciais, que incluem processos, formulação e implementação da estratégia e gerenciamento contínuo, sendo os sistemas de controle caracterizados pela função catalisadora de aprendizado e mudança organizacionais, ou seja, possivelmente resultando na promoção de novos processos e estratégias em detrimento de processos e estratégias antigos.

Conforme visto na literatura, a pesquisa contábil dedicada à análise dos sistemas de controle, em sua maior parte, tem bebido da fonte de uma abordagem dominante: a dos estudos específicos e compartimentalizados (Ferreira & Otley, 2009, p. 263). Ao passo em que as investigações holísticas se beneficiam da ampla observação dos sistemas e subsistemas de controle, as pesquisas de recorte específico se deparam com a observação de subsistemas específicos da estrutura de Controle Gerencial (CG) (Ferreira & Otley, 2009, p. 264). O presente estudo segue esta segunda linha ao dedicar sua análise à observação específica do Sistema de Avaliação de Desempenho (SAD) da organização Delta. Para tanto, adota a modelagem de sistemas de controle proposta em Ferreira e Otley (2009). Assim, partindo de

uma análise do SAD ancorada no *framework* de Ferreira e Otley (2009), o presente estudo tem como objetivo identificar o impacto do Plano de Expansão no desenho e no uso dos sistemas de avaliação de desempenho.

A tipologia fornecida pelo modelo de Ferreira e Otley (2009) fornece quatro classificações para os diferentes tipos de uso das informações providas pelos sistemas de controle: uso diagnóstico, uso interativo, uso transacional e uso relacional. Perceber essas diferentes classificações é relevante, pois, a forma como a informação é utilizada pode impactar na estrutura do próprio sistema de controle – sob a forma de adequações e readequações dos processos, estratégias e sistemas de controle em si. Nesse contexto, dentre os fatores que podem impactar no desenho e no uso dos sistemas de controle, Ferreira e Otley (2009) citam variáveis já apontadas pela literatura, tais como ambiente, estratégia, cultura, estrutura organizacional, tamanho, tecnologia e estrutura de propriedade (Chow, Harrison, McKinnon, & Wu, 1999; Govindarajan, 1988; Gordon & Narayanan, 1984; Khandwalla, 1972, 1974; Perrow, 1967). O presente estudo parte deste postulado presente em Ferreira e Otley (2009), que aponta a estratégia como uma variável capaz de impactar no desenho e uso dos sistemas de controle, para investigar a seguinte questão de pesquisa: **Como o plano de expansão impactou o desenho e o uso dos sistemas de avaliação de desempenho adotados pela empresa Delta?**

No que diz respeito à lacuna, o presente estudo parte do pressuposto de que, apesar de existirem na literatura contribuições que visam o aprofundamento do conhecimento e da compreensão dos processos e práticas que vão surgindo nas organizações ao longo do tempo, há ainda a necessidade de mais pesquisa, sobretudo pesquisas que investiguem a influência de determinados elementos contextuais no desenho e no uso dos sistemas de controle (Silva, 2017; Burns & Scapens, 2000). Além disso, a análise de estudos anteriores revelou uma vasta diversidade de abordagens e diferentes perspectivas acerca da observação dos sistemas de controle e de planejamento estratégico, mas uma busca na plataforma SPELL (*Scientific*

Periodicals Eletronic Library) não encontrou quaisquer pesquisas relacionando o Plano de Expansão formalmente institucionalizado com o desenho e o uso dos sistemas de controle – o que parece reforçar a lacuna aberta por Burns e Scapens (2000) e Silva (2017). Muito embora tenham sido encontrados trabalhos ligando o planejamento estratégico aos sistemas de controle, observou-se que a maior parte desses trabalhos não dedica suas análises à observação de adequações nos sistemas de controle como consequência do Plano de Expansão do negócio, prevalecendo a perspectiva do planejamento estratégico como mera ferramenta de controle nesses estudos. Observou-se, desta forma, uma certa escassez de análises que investiguem as interações entre o planejamento estratégico, na forma específica do Plano de Expansão, e os sistemas de controle – tema, este, ainda que aparentemente pouco estudado, relevante para o campo da pesquisa gerencial (Silva 2017; Ferreira & Otley, 2009; Burns & Scapens, 2000; Chow et al., 1999; Firth, 1996; Govindarajan, 1988; Simões, 1987; Gordon & Narayanan, 1984; Khandwalla, 1972, 1974; Perrow, 1967).

A justificativa para este estudo segue o postulado de Jordão (2015), que sustenta que uma pesquisa é justificada na medida em que seus resultados contribuem para um segmento substancial da sociedade. Assim, a presente pesquisa é justificada pela contribuição que gera para com a organização observada e demais organizações, ao demonstrar como decorreu a codificação do Plano de Expansão da organização Delta, quais as interações desse plano com as estruturas de controle da firma e quais as perspectivas teóricas advindas da academia sobre as interações entre Plano de Expansão e SAD. Contribui, também, para com a academia e a pesquisa contábil, no sentido de ofertar uma análise e suas conclusões acerca do caso observado, que tem o potencial de engrandecer o conhecimento acerca dos sistemas de controle, na forma dos SADs, e as variáveis que impactam no desenho e uso das estruturas, sistemas, processos e práticas de controle, na forma do Plano de Expansão. Além disso, contribui com a pesquisa contábil no sentido ampliar o debate acerca da perspectiva de análise dos sistemas de

controle enquanto pacote através da adaptação do modelo proposto em Ferreira e Otley (2009) e, também, no sentido de viabilizar uma investigação acerca da codificação do Plano de Expansão e das interações entre o Plano de Expansão e o SAD de uma organização de grande porte.

Portanto, o presente estudo investiga os possíveis impactos do plano de expansão na configuração dos sistemas e subsistemas de avaliação de desempenho da organização Delta. Os fundamentos metodológicos desta pesquisa são caracterizados pela abordagem do Estudo de Caso Único, pela coleta de dados através de entrevistas semiestruturadas, questionário e observação não-participante. A análise de dados é subsidiada pelos postulados de Ferreira e Otley (2009) e pela metodologia da Análise de Conteúdo conforme Bardin (2006). Além disso, é importante salientar que a pesquisa enfrentou algumas restrições impostas pelo departamento de *Compliance* da organização, que resultaram na eliminação de alguns pontos focais do modelo adotado. O estudo está seccionado em cinco capítulos, dos quais quatro sucedem esta introdução: referencial teórico (2), metodologia (3), análise e discussão dos achados (4), e considerações finais (5).

2 Referencial Teórico

2.1 O modelo de Ferreira e Otley (2009)

Conforme visto em Malmi e Brown (2008), a literatura dispõe de uma grande variedade de definições para caracterizar os sistemas de controle. Se, por um lado, algumas definições trazem conceitos mais amplos, vide Chenhall (2003), outras fornecem parâmetros mais diminutos, vide Merchant e Van der Stede (2007).

Segundo Chenhall (2003), a Contabilidade Gerencial (CG) é composta de um grupo de práticas tal qual a prática orçamentaria. O autor sustenta que a utilidade da CG é dada pelo uso dos sistemas de controle gerencial para atingir os objetivos organizacionais e, conseqüentemente, descreve esses sistemas como sistemas de controle gerencial.

Porém, para Merchant e Van der Stede (2007), a noção de sistemas de controle é mais estreita. Esses autores distinguem controle gerencial de controle estratégico e enxergam o primeiro como uma forma controle comportamental dos colaboradores da firma. Esta perspectiva também é defendida por Abernathy e Chua (1996), que sugerem que os sistemas de controle são uma combinação de mecanismos de controle desenhados e impostos pela gestão a fim de assegurar que o comportamento dos colaboradores esteja alinhado com os objetivos organizacionais.

De acordo com Malmi e Brown (2008), esta divergência acerca da conceituação dos sistemas de controle representa um obstáculo para o avanço dos estudos debruçados sobre o controle gerencial. Portanto, os autores sugerem que pesquisas posteriores contenham declarações explícitas a respeito do conceito de sistemas de controle adotado. Sendo assim, Malmi e Brown (2008) advogam em defesa do uso de definições de sistemas de controle que incluam instrumentos dedicados não apenas aos funcionários, como também ao controle de

qualidade e estoque, por exemplo. Os autores sugerem que os sistemas de controle devem incluir todos os dispositivos e sistemas que os gestores usam para garantir que os comportamentos e decisões de seus funcionários sejam consistentes com os objetivos e estratégias organizacionais. Nesse sentido, qualquer sistema pode ser classificado como um sistema de controle e o termo 'pacote' é empregado pois a maioria das organizações adota diversos sistemas de controle simultâneos.

O *framework* de SCGs proposto por Ferreira e Otley (2009) e adotado pelo presente estudo representa a extensão da modelagem inicialmente proposta em Otley (1999), combinada com a contribuição das “Alavancas de Controle” (*Levers of Control*) propostas em Simons (1995).

Para Otley (1999), a estrutura de controle gerencial da organização subdivide-se em cinco pontos focais: (1) objetivos organizacionais; (2) planos e estratégias; (3) estabelecimento de metas de desempenho; (4) sistemas de recompensas; e (5) fluxos de informações necessários para o monitoramento de desempenho e facilitação de aprendizado. Segundo Ferreira e Otley (2009), dentre as qualidades do modelo, destacam-se a utilidade da estrutura para a análise dos cinco pontos focais elencados, adaptabilidade para a observação de organizações com fins lucrativos e não-lucrativos e flexibilidade para utilizar o modelo em combinação com outros modelos, dentre outros. Por outro lado, os referidos autores destacam, também, algumas fragilidades do modelo de Otley (1999), como o fato de o modelo não considerar a visão e missão da organização (1), ter seu foco voltado para o uso estritamente diagnóstico (2), não explicação de como a Contabilidade Gerencial utiliza as informações geradas pelo sistema (3), e a tendência de o modelo observar os SCGs numa perspectiva estritamente estática, desconsiderando a possibilidade de dinamismo desses sistemas (4).

O modelo de Simons (1995), por sua vez, aponta quatro “Alavancas de Controle” (sistemas de controle), que são tipificadas da seguinte forma: “Valores Centrais”, “Riscos”,

“Variáveis Críticas de Performance” e “Incertezas Estratégicas”. Dentre as qualidades do modelo listadas pela literatura contábil, destacam-se o foco estratégico do modelo, a diversidade das formas de controle apontadas, a clareza com que retrata o desenho do SCGs, dentre outras. Contudo, algumas fragilidades do modelo são mencionadas em Ferreira e Otley (2009): (1) incapacidade de envolver controles sociais e ideológicos; (2) conceituações mal definidas, que geram interpretações divergentes; e (3) percepção de que o modelo não é universal, sendo impossível analisar certas organizações a partir de tal modelagem.

Isso posto, a partir das modelagens de Simons (1995) e Otley (1999), Ferreira e Otley (2009) apresentaram um novo *framework* para o estudo de sistemas de controle, considerado como uma extensão do modelo de Otley (1999) – visto que parte dos cinco pontos focais daquele modelo e resulta em doze pontos focais. Esses doze elementos são agrupados no modelo com o objetivo de fornecer uma ferramenta que permita coletar evidências acerca do SCG observado, para viabilizar uma análise dos sistemas em questão. A nova estrutura, nomeada SGD (Sistema de Gestão de Desempenho), é demonstrada na Figura 1. Ainda que a nomenclatura proposta por Ferreira e Otley (2009) seja a de Sistemas de Gestão de Desempenho (SGD), o presente estudo recorre à terminologia convencional de Sistema de Controle Gerencial (SCG) a fim de evitar a confusão e simplificar a proposição de ideias.

Conforme demonstrado na Figura 1, o novo modelo (Ferreira & Otley, 2009) elenca os seguintes pontos focais: Visão e Missão; Fatores-chave de sucesso; Estrutura organizacional; Planos e estratégias; Medidas-chave de desempenho; Estabelecimento de metas; Avaliação de desempenho; Sistemas de recompensas; Fluxos de informações, sistemas e redes; Uso do SCG; Mudança do GD; e Força e coerência do SCG.

De acordo com Ferreira e Otley (2009), a existência de objetivos é um requisito fundamental para o controle gerencial, bem como para a avaliação de desempenho (Otley & Berry, 1980; Ferreira & Otley, 2009). Esses objetivos geralmente são definidos pelos gestores

de níveis hierárquicos mais elevados e resultam na multidimensionalidade da gestão, que passa a adotar parâmetros específicos para analisar a consecução de cada parcela do objetivo geral na forma de objetivos específicos mais diminutos. Nesse contexto, Ferreira e Otley (2009) sustentam que as declarações de Visão e Missão (Q1 na Figura 1) funcionam como um direcionamento amplo a partir do qual os objetivos específicos surgem, ou seja, o modelo de sistema de controle proposto em Ferreira e OTley (2009) tem as declarações de Visão e Missão como ponto de partida, ou, em outras palavras, a concretização da definição de metas e objetivos na forma das declarações de Visão e Missão, ainda que em linhas gerais, é vista por Ferreira e Otley (2009) como “o início da gestão de desempenho” (Ferreira & Otley, 2009, p. 268).

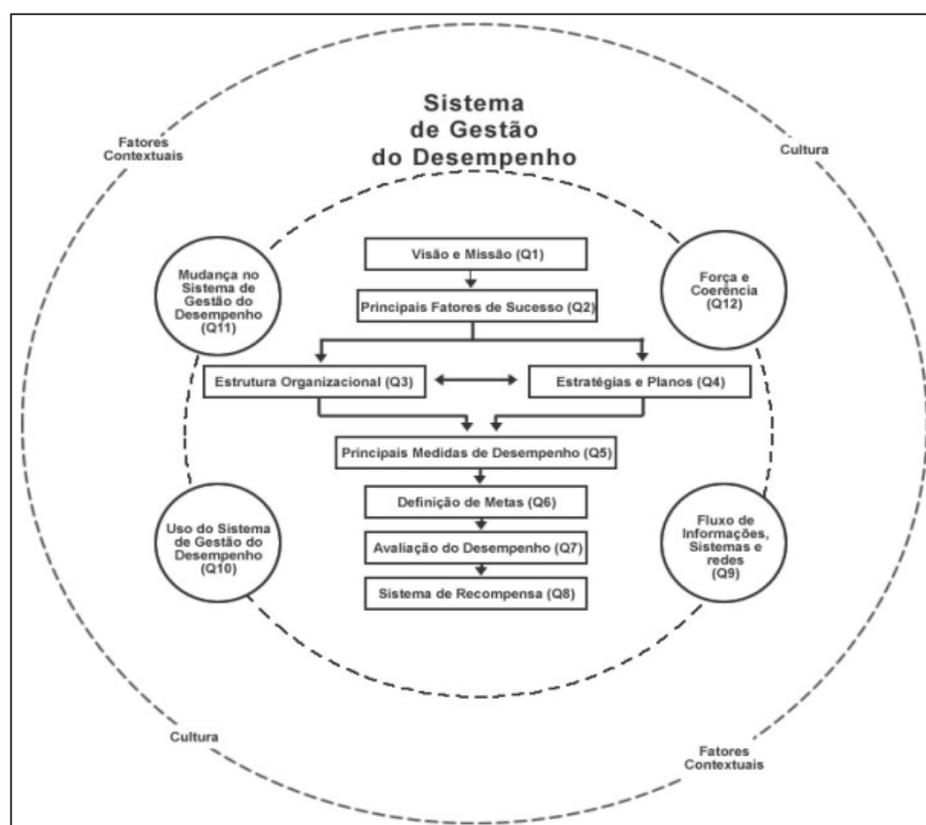


Figura 1. O Sistema de Gestão de Desempenho (SGD) proposto por Ferreira e Otley (2009).

Fonte: De “The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis” de Ferreira e Otley, 2009, *Management Account Research*, p. 268, doi:10.1016/j.mar.2009.07.003.

Conforme proposto em Ferreira e Otley (2009), ao passo em que a declaração de Missão descreve o intuito primordial da organização, em consonância com os valores e expectativas das partes interessadas, a declaração de Visão aponta o estado que se almeja alcançar no futuro. Nesse sentido, a Visão e a Missão são a materialização de uma orientação ampla (Missão) munida de uma direção geral (Visão) que as organizações desejam alcançar. Além disso, apesar de a Visão e a Missão serem mais evidentes que os objetivos para os agentes externos, pois contam com manifestações explícitas, os autores sublinham que a aderência dos colaboradores aos protocolos de Missão e Visão está sujeita à comunicação e à implementação desses valores organizacionais.

O *framework* de Ferreira e Otley (2009) também leva em conta fatores como as competências, as capacidades, o desempenho das atividades e os atributos e, na medida em que esses fatores se tornam essenciais ao alcance dos objetivos, essas variáveis passam a ser vistas como fatores-chave de sucesso (FCS – Q2 na Figura 1). Os FCSs são, portanto, vistos como pré-requisitos críticos para o sucesso da organização (Sousa de Vasconcellos, Sá, & Hambrick, 1989; Thompson & Strickland, 2003), ou seja, o sucesso dos FCSs é essencial para o sucesso da firma. Com isso, cresce a importância do monitoramento do desempenho dessas variáveis no contexto organizacional e, assim como as definições de Visão e Missão, os FCSs correspondem às percepções particulares dos gestores do negócio. Como consequência, cabe aos gestores gerir suas listas de FCSs de maneira que sejam enxutas e representem uma visualização parcial concreta da consecução do sucesso organizacional de longo prazo.

Para Ferreira e Otley (2009), as estruturas organizacionais (Q3 na Figura 1) são o meio formal no qual os papéis e as tarefas a serem desempenhadas pelos colaboradores são definidas (Chenhall, 2003) e, uma vez que essa definição ocorre, os indivíduos são capacitados para agir dentro de sua esfera de responsabilidade (Ferreira & Otley, 2009). A configuração da estrutura organizacional, na perspectiva de Ferreira e Otley (2009), envolve variáveis como grau de

centralização de autoridade, grau de diferenciação/padronização, grau de formalização das regras e processos, relacionamentos (internos e externos), funcionalidade, multidivisionalidade, planejamento, supervisão, responsabilidades e responsabilização dos agentes, dentre outros (Johnson, Scholes, & Whittington, 2005). Assim, a observação da estrutura organizacional e suas interações com o desenho e o uso das estratégias do negócio representam parcela importante na análise do SCG da firma, pois a estrutura organizacional é vista como um elemento de controle que está sujeito a mudanças. Nesse contexto de mudanças, Ferreira e Otley (2009) postulam que, por exemplo, um FCS pode ter a capacidade de responder rapidamente às condições de mercado e, assim, exigir que a organização adote a descentralização, ou forme estruturas baseadas em equipes (estruturas), ou repercuta uma reengenharia de processos ou forme alianças estratégicas (relacionamentos), dentre outros (Johnson et al., 2005).

Além disso, Ferreira e Otley (2009) advogam que a estrutura da organização pode interagir diretamente e em via de mão dupla com a estratégia implementada pela direção, motivo pelo qual a estrutura precisa ser combinada com o planejamento estratégico da organização (Chenhall, 2003; Thompson & Strickland, 2003; Chandler, 1962). A seguir, Ferreira e Otley (2009) evidenciam a existência de casos em que a estrutura precede a estratégia, limitando o escopo e a autoridade dos gerentes para codificar novas estratégias (Donaldson, 1987), e casos em que o sucesso dos processos de codificação e implementação da estratégia dependem da configuração da estrutura adotada pela organização. Dessa forma, Ferreira e Otley (2009) postulam que, num primeiro momento, a organização configura os ajustes de sua estrutura e, num segundo momento, a estrutura passa por adequações feitas necessárias pela codificação e pela implementação do planejamento estratégico.

Conforme Ferreira e Otley (2009), a Estratégia (Q4 na Figura 1) é o caminho escolhido pela organização para alcançar seus objetivos (Johnson, Scholes, & Whittington, 2005).

Segundo Ferreira e Otley (2009), a literatura sugere que, a fim de alcançar seus objetivos, a organização deve fortalecer as qualidades que estão relacionadas com os seus FCS (Ansoff, 1965; Porter, 1980; Sousa De Vasconcellos et al., 1989) e, nesse contexto, conseguir traduzir os objetivos estratégicos em objetivos operacionais factíveis para os colaboradores é um elemento-chave para o sucesso do planejamento estratégico (Kaplan & Norton, 1996; Chenhall, 2003). Não obstante, Ferreira e Otley (2009) sustentam que a literatura já evidenciou a existência de da associação entre o ambiente, o planejamento estratégico e as estruturas internas com o alcance de um melhor desempenho (Govindarajan & Gupta, 1985; Govindarajan, 1988). Assim, Ferreira e Otley (2009) argumentam que diferentes estratégias e planos podem demandar mudanças nas configurações de controle (Otley, 1999) – tais como a estrutura, por exemplo. Porém, muito embora diversas tipologias de estratégias tenham sido propostas, com destaque para Miles e Snow (1978), Porter (1980), Miller e Friesen (1982) e Govindarajan e Gupta (1985), o modelo de Ferreira e Otley (2009) não adere à nenhuma dessas tipificações. Assim, segundo os autores, a investigação proporcionada pelo *framework*, no que diz respeito ao planejamento estratégico, concentra-se na observação das ações que a gestão percebe como cruciais para o sucesso da organização.

Ainda referente a questão dos Planos e Estratégias, Ferreira e Otley (2009) advogam que os processos de elaboração e comunicação de estratégias e planos podem ser tão importantes quanto o resultado do planejamento estratégico pois, segundo os autores, a falta de direção é um dos principais problemas observados nos SCGs (Merchant & Van Der Stede, 2007) e a falha em comunicar estratégias e planos aos colaboradores pode resultar no insucesso do SCG como um todo (Ferreira & Otley, 2009). Assim, de acordo com Ferreira e Otley (2009), o processo de comunicação do planejamento estratégico pode seguir a abordagem tradicional de cima para baixo – onde os gerentes de topo realizam o pensamento estratégico, a tomada de decisões, o planejamento e, em seguida, o comunicam à organização mais ampla – ou pode

seguir uma abordagem de baixo para cima – onde há envolvimento de todos os níveis de gestão no processo estratégico.

Por outro lado, Ferreira e Otley (2009) advogam que as Principais Medidas de Desempenho dos SCGs (Q5 na Figura 1) são as métricas financeiras e não financeiras utilizadas nos diferentes níveis hierárquicos com o propósito de avaliar o sucesso no alcance dos objetivos, FCSs, estratégias e planos da organização, no atendimento das expectativas dos *stakeholders* envolvidos. Essas medidas são explicitamente identificadas na estrutura de SCGs para refletir tanto a importância atribuída às medidas de desempenho na maioria das organizações contemporâneas quanto a influência que tais medidas têm no comportamento individual. Além disso, elas se relacionam com a ideia de uso "interativo" do sistema de controle (Simons, 1995), uma vez que os gestores podem voltar o foco de sua atenção para conduzir o comportamento de seus subordinados à melhora dessas métricas. Não obstante, a codificação adequada dessas métricas pode levar ao alinhamento entre a estratégia, as operações e os objetivos da organização (Chenhall, 2005), dado que o monitoramento desses parâmetros permite ajustar o desempenho e eventuais fragilidades apontadas pelo SCG (Van der Stede, Chow, & Lin, 2006).

Para Otley (1999) e Ittner e Larcker (2001), o Estabelecimento de Metas (Q6 na Figura 1) é um aspecto crítico da gestão de desempenho. Por isso, o *framework* proposto por Ferreira e Otley (2009) adota a perspectiva de que o processo de definição de metas (seja ele através de imposição, consulta ou participação) pode ser tão importante quanto os resultados observados. Segundo Ferreira e Otley (2009), a literatura estabelecida demonstra que “os níveis desejados afetam o desempenho, com metas moderadamente difíceis, melhorando o desempenho do grupo (Fisher, Pfeffer, & Sprinkle, 2003), com evidências de que, na prática, as metas tendem a ser alcançáveis de 80 a 90 por cento e isso é considerada desejável (Merchant & Manzoni, 1989)” (Ferreira & Otley, 2009, p.271). Ferreira e Otley (2009) também apontam a

incorporação da busca pela melhoria contínua e *benchmarking* como fundamentos relevantes do estabelecimento de metas.

A perspectiva de Avaliação de Desempenho (Q7 na Figura 1) apresentada pelo modelo de Ferreira e Otley (2009) abrange avaliações de cunho individual, de grupos de indivíduos (tais como departamentos) e da organização como um todo. Além disso, as avaliações de desempenho podem ser objetivas, subjetivas ou híbridas (subjetivas e objetivas). Nesse sentido, uma avaliação é considerada subjetiva quando a ponderação não é conhecida pelo avaliado, somente pelo avaliador (que, subjetivamente, determina os parâmetros da avaliação). A avaliação objetiva, por outro lado, costuma ser mais explícita e permite que o avaliado assimile quais aspectos são mais importantes. Segundo Ferreira e Otley (2009), ao passo em que a avaliação subjetiva permite o surgimento de ambiguidades e sua prática é mais onerosa, a avaliação objetiva é menos custosa e baseia-se apenas em dados reais precisos. Além disso, Ferreira e Otley (2009) sublinham importância da distinção entre rotinas de avaliação de desempenho comandadas pelos colaboradores do departamento de recursos humanos e rotinas operadas pelos gestores que personificam as lideranças de seus departamentos e a importância de levar em conta tanto as avaliações formais, quanto as informais.

Conforme demonstrado em Ferreira e Otley (2009), outra forma de avaliar o desempenho é a chamada Avaliação de Desempenho Relativo (ADRs) – que se constitui em métricas que relacionam o desempenho de um indivíduo com o desempenho de outrem, a fim de eliminar possíveis distorções. Os autores sustentam que as ADRs são cada vez mais adotadas pelas organizações, mas reconhecem que ADRs podem implicar em altos custos administrativos.

Por outro lado, Sistemas Recompensas (Q8 na Figura 1) podem resultar de avaliações de desempenho e, portanto, devem ser considerados na análise do sistema de controle (Ferreira & Otley, 2009). As recompensas são observadas por Ferreira e Otley (2009) de maneira ampla,

uma vez que podem se materializar na simples expressão de aprovação e reconhecimento pela alta administração (recompensas não financeiras), ou na forma de bônus e/ou aumentos salariais (recompensas financeiras). De acordo com Ferreira e Otley (2009), a relação entre recompensas, motivação e desempenho pode ser complexa, pois reside na discussão acerca da motivação gerada pela recompensa. Para Deci, Koestner e Ryan (1999), a motivação extrínseca (baseada em recompensas) prejudica a motivação intrínseca (baseada na melhoria contínua) e, para Jenkins, Mitra, Gupta e Shaw (1998), incentivos financeiros não necessariamente se traduzem na melhoria do desempenho.

A proposição de análise de Fluxos de Informações (Q9 na Figura 1) presente na modelagem de Ferreira e Otley (2009) envolve fluxos de informação adaptativos, que possibilitam a tomada de ação corretiva através de ajustes de percurso (informações de *feedback*), e fluxos de informação de antecipação de eventos futuros, que envolvem adequações e aprendizado (inclusive estratégico) ao longo do tempo – informações de *feed-forward*. De acordo com Otley (1999), os fluxos de informações de *feedback* e *feed-forward* são onipresente nas organizações contemporâneas, além de estarem diretamente relacionados com as noções de aprendizagem de *loop* e *loop* duplo (Argyris & Schon, 1974, 1978). Para Ferreira e Otley (2009), os sistemas informativos são como o sistema nervoso central do corpo humano, pois transmitem informações das extremidades para o centro e do centro para as extremidades, viabilizando os fluxos de informações relevantes para o controle gerencial da organização. Esses sistemas fazem parte do sistema de informação (SI) e infraestrutura de tecnologia da informação (TI), e fornecem uma plataforma para o trânsito de informações contábeis e de controle gerencial, gerando uma relação de mutualidade entre os departamentos de contabilidade e TI da organização.

Quanto ao Uso da Informação Gerencial (Q10 na Figura 1), Ferreira e Otley (2009) postulam que evidências observadas em Ferreira (2002) denotam que o desenho formal dos

sistemas de controle tem papel coadjuvante diante do uso dado às informações geradas pelos SCGs. Contudo, os autores sinalizam que o conceito de “uso” carece de um desenvolvimento mais apropriado. Nesse sentido, Ferreira e Otley (2009) advogam que o “uso diagnóstico” ocorre quando os fluxos de informações subsidiam (apenas) o *feedback*, enquanto o “uso interativo” é caracterizado pelo fluxo de informações de *feed-forward*. Os autores, portanto, aderem ao conceito de uso interativo de Burgelman e Grove (1996), ou seja, postulam que o uso interativo da informação gerencial é identificado pela revisão das estratégias adotadas em virtude da informação gerada pelas estruturas de controle gerencial – o “loop duplo” de Argyris e Schon (1974). Do contrário, quando a informação gerencial não resulta neste “controle de validade estratégica”, o uso da informação gerencial é classificado como diagnóstico (Ferreira & Otley, 2009, p. 275).

Além dos conceitos de uso “diagnóstico” (cerimonial e passivo) e “interativo” (caracterizado por uma contrapartida ativa da gestão), o *framework* de Ferreira e Otley (2009) fornece uma “dimensão adicional” do uso da informação gerencial, que é a tipificação de usos “transacional” e “relacional” proposta em Broadbent e Laughlin (2007). Nesse sentido o uso é percebido como “transacional” quando o sistema é dotado de alto nível de especificações e detalhamentos acerca das metas e medidas de desempenho e visto como “relacional” quando é menos específico sobre os fins a serem alcançados e os meios para alcançá-los (Broadbent & Laughlin, 2007).

As Mudanças do Sistema de Controle (Q11 na Figura 1), à luz do modelo de Ferreira e Otley (2009), abrangem a infraestrutura do desenho do sistema de controle e a forma como as informações são usadas. O *framework* de Ferreira e Otley (2009) visa a captação tanto da extensão, quanto do tipo de mudança no desenho e no uso dos sistemas, seja como uma resposta ou como antecipação às mudanças na organização e seu ambiente. Além disso, o *framework* também leva em conta o escopo da estratégia da mudança no ambiente cada vez mais

competitivo enfrentado por organizações contemporâneas. Ferreira e Otley (2009) sugerem que a estratégia é um componente central do sistema de controle gerencial e, sendo assim, uma mudança estratégica provavelmente implicaria em reverberações em todos os campos do sistema de controle. Portanto, a extensão do planejamento estratégico deve ser levada em consideração.

Outros pontos relevantes, segundo Ferreira e Otley (2009), são a força e a coerência do sistema de controle. Conforme postulam esses autores, o alinhamento e a coordenação dos diferentes componentes do sistema impactam diretamente na eficiência do sistema. Assim, ainda que os componentes individuais do SCG possam ser bem especificados, estudos anteriores sugerem que falhas podem ocorrer quando os instrumentos de controle não se encaixam (Ferreira, 2002). Dessa forma, a contribuição de Van Der Stede et al. (2006) fortalece a importância do alinhamento entre as estratégias, o desenho dos sistemas de controle, os principais fatores de sucesso e os objetivos gerais da organização.

Por fim, sublinha-se que o modelo proposto por Ferreira e Otley (2009) elenca doze pontos focais que culminam em questões elaboradas com o intuito de evidenciar uma estrutura estendida (ampla) dos SCGs. Segundo os autores, as proposições, bem como a modelagem, não têm o objetivo de representar um marco normativo, mas, sim, permitir a visualização do pacote de práticas adotadas pelas organizações. Assim, os autores sustentam que o *framework* é uma ferramenta de pesquisa útil, que pode viabilizar a documentação das práticas e processos adotados, bem como na análise de suas relações com as variáveis listadas (Ferreira & Otley, 2009). Os tópicos a seguir trazem os estudos anteriores que propuseram a análise dos sistemas de controle através da modelagem de Ferreira e Otley (2009) e os construtos da presente pesquisa a partir dos postulados de Ferreira e Otley (2009).

2.2 Estudos anteriores

Uma vez que o presente trabalho adota o *framework* proposto em Ferreira e Otley (2009), a revisão da literatura contemplou contribuições anteriores que adotaram o modelo em questão. Nesse sentido, notabilizam-se as contribuições de Oyadomari, Lima, Aguiar e Baldussi (2012), Dal Magro, Gorla e Lavarda (2015), Moreira e Melo (2017) e Beuren, Souza e Portulhak (2018), no cenário da pesquisa gerencial no Brasil, e Silva (2017) na pesquisa internacional.

A observação de Oyadomari et al. (2012) objetivou a demonstração da implementação de um modelo de remuneração variável atrelada aos sistemas de controle. Para tanto, implementaram um estudo de caso, na forma de um relato de cunho prático, que propôs a combinação do modelo de Ferreira e Otley (2009) com o método do BSC de Kaplan e Norton (1992, 1997) e a modelagem de remuneração variável de Rosa (2000). Nesse contexto, o desenho da pesquisa utilizou o modelo de Ferreira e Otley (2009) a fim de descrever os sistemas de controle da organização, o BSC conforme proposto em Kaplan e Norton (1992, 1997) para identificar como se deu a comunicação das metas e o modelo de Rosa (2000) para delinear a estrutura de remuneração variável da organização. Os resultados da pesquisa denotaram a eficiência do *framework* de Ferreira e Otley (2009) para o provimento de indicadores e da definição de objetivos, enquanto o BSC de Kaplan e Norton (1992, 1997) se mostrou competente para a comunicação e a integração de diferentes perspectivas e o modelo de Rosa (2000) foi capaz de fornecer as bases para o cálculo de valores individuais de remuneração variável. Além disso, o estudo contribuiu, também, no sentido de demonstrar a importância do alinhamento do sistema de metas com o sistema de recompensas.

Dal Magro et al. (2015), por sua vez, utilizaram a plataforma de Ferreira e Otley (2009) para alcançar o objetivo de identificar como as organizações observadas utilizam o sistema de

controle gerencial. A pesquisa foi configurada como um estudo multicaso de cunho qualitativo, com coleta de dados através de entrevistas semiestruturadas, observação não participante e análise documental. Os achados da investigação indicam que a organização observada adota o SCG como um pacote e que os gestores participam tanto da elaboração, quanto da execução dos processos desses sistemas. Além disso, concluíram que os elementos do pacote do sistema de controle foram usados com força e coerência pela gestão das organizações.

Moreira e Melo (2017) aplicaram o modelo de Ferreira e Otley (2009) numa análise especificamente voltada para a avaliação de desempenho. O estudo teve como objetivo analisar quais seriam as dificuldades e os possíveis benefícios que a implementação do modelo *performance management systems* (PMS) de Ferreira e Otley (2009) poderiam oferecer para a avaliação de desempenho estratégico e operacional. Para a realização da pesquisa foi implementado um estudo de caso que foi subsidiado pela coleta de dados através de entrevistas, análise documental e observação. Os achados do estudo demonstraram a existência de benefícios na aplicação do *framework* proposto em Ferreira e Otley (2009), sobretudo quanto à eficiência das estratégias, medição de desempenho e integração entre a estratégia e as operações, mas apontou dificuldades na identificação de fatores chave de sucesso, medidas chave de desempenho e criação de sistemas de recompensas.

A pesquisa de Beuren et al. (2018) objetivou a análise do desenho e do uso do BSC em um centro de serviços compartilhado (CSC) através da perspectiva fornecida pelo *framework* de Ferreira e Otley (2009). Para tanto, foi realizado um estudo de caso que teve o modelo de Ferreira e Otley (2009) como plataforma para o instrumento de coleta de dados. Os achados da pesquisa indicam que as características predominantes do CSC (estrutura, estratégia e indicadores direcionados a otimizar processos por meio de redução de custos e prazos) exerceram influência no BSC, afetando a forma como o próprio BSC é utilizado. Os autores concluíram que o *framework* de Ferreira e Otley (2009) mostrou-se eficiente no provimento de

descrições holísticas do desenho e do uso do BSC numa estrutura organizacional com serviços compartilhados.

Por fim, Silva (2017) objetivou a identificação e a análise de impactos e alterações causados nos sistemas de controle pela sequência de sucessivas alterações da estrutura acionária num curto espaço de tempo. Para tanto, foi implementado um estudo de caso que contou com entrevistas, análise documental e observação direta para a viabilização da coleta de dados. Os achados do estudo revelaram que o modelo de Ferreira e Otley (2009) foi bem-sucedido no provimento de um pacote de sistemas de controle que permitiu a análise holística. Como resultado, verificou-se que a estrutura acionária efetivamente impacta no foco da gestão e, conseqüentemente, nos sistemas de controle da organização.

Os resultados alcançados por Oyadomari et al. (2012), Dal Magro et al. (2015), Moreira e Melo (2017), Beuren et al. (2018) e Silva (2017) são relevantes para o desenvolvimento da presente pesquisa pois, uma vez que a sustentação das análises dessas contribuições está ancorada na modelagem proposta por Ferreira e Otley (2009), assim como propõe o presente estudo, verifica-se, na literatura recente, a confirmação de que o debate proposto – sobre a implementação de uma investigação com base na observação da estrutura de controle gerencial na forma de pacote – permanece em voga. Além disso, os citados estudos denotam a robustez do modelo adotado, indicando que a modelagem proposta está alinhada com a realidade das organizações estudadas.

2.3 Construtos da pesquisa

2.3.1 O Plano de Expansão

A fim de tatear definições acerca do Plano de Expansão, buscou-se estudos com o termo “Plano de Expansão” no título, resumo ou palavras-chave na plataforma SPELL (*Scientific Periodicals Eletronic Library*). Uma vez que não foram encontrados estudos especificamente voltados para a observação de um Plano de Expansão e o modelo proposto por Ferreira e Otley (2009) não traz uma definição para o ponto focal “Planos e Estratégias”, o presente estudo trata o Plano de Expansão como a convergência de objetivos, metas, recompensas, uso do sistema de controle e delineamento estratégico traçado pelos gestores de alto escalão da organização, ou seja, subentende-se que o Plano de Expansão parte de uma codificação estratégica dos gestores do alto escalão (Marinho & Marinho, 2019), demandando o “uso interativo” dos sistemas e instrumentos de gestão (Simons, 1995) e tem a viabilização do crescimento da organização como objetivo fundamental.

2.3.2 Os elementos do sistema de controle da organização Delta e o escopo da pesquisa à luz do framework de Ferreira e Otley (2009)

O presente estudo tem como objetivo analisar as repercussões do Plano de Expansão nos sistemas de avaliação de desempenho da firma conforme o modelo proposto por Ferreira e Otley (2009). Assim, a observação dos elementos do sistema de controle da organização Delta está concentrada nos pontos focais intrinsecamente relacionados com as variáveis que tocam o Plano de Expansão e a avaliação de desempenho. Nesse sentido, se propõe a observação específica dos seguintes pontos focais sustentados por Ferreira e Otley (2009): (1) Visão e Missão; (2) Avaliação de Desempenho; (3) Fluxos, Sistemas e Redes de Informações; (4) Uso dos Sistemas de Controle; e (5) Mudanças no Sistema de Controle.

2.3.2.1 Visão e Missão

De acordo com Otley e Berry (1980), a noção de que os objetivos organizacionais são essenciais para o controle gerencial e para a avaliação de desempenho já fora estabelecida na literatura. Além disso, Collins e Porras (1996) advogam que as declarações de visão e missão norteiam a tomada de decisão acerca das mudanças que tocam a estrutura de controle diante de cenários que demandam novos processos. Não obstante, segundo Ferreira e Otley (2009), “a orientação ampla e a direção geral que as organizações desejam seguir às vezes são expressas por declarações de visão e missão” (Ferreira & Otley, 2009, p. 268).

Alinhado com as contribuições de Otley e Berry (1980), Collins e Porras (1996) e Ferreira e Otley (2009), o presente estudo percebe as manifestações de visão e missão como comunicações de objetivos organizacionais. Desta forma, a pesquisa adota o questionamento proposto por Ferreira e Otley (2009) para a observação deste ponto focal em seus instrumentos de coleta de dados.

2.3.2.2 Avaliação de Desempenho

Ferreira e Otley (2009) advogam que a Avaliação de Desempenho é um ponto crítico do sistema de controle. Conforme sustentam os referidos autores, tanto as atividades formais de avaliação de desempenho quanto as informais são relevantes. Além disso, deve-se distinguir os instrumentos de avaliação de desempenho utilizados pelo departamento de recursos humanos daquele que pertence ao sistema de controle (utilizado pelos gestores). Salienta-se, também, que a avaliação de desempenho engloba a esfera individual (indivíduos) e a esfera coletiva (equipes, departamentos, setores etc.).

Segundo Ferreira e Otley (2009), as avaliações de desempenho podem ser objetivas, subjetivas ou relativas (situadas entre as objetivas e as relativas). As avaliações subjetivas de desempenho são caracterizadas pela atribuição de pesos às dimensões de desempenho que não são conhecidos para o avaliado, sendo determinadas subjetivamente pelo avaliador. O uso deste tipo de avaliação (subjetiva) se vale do benefício de permitir que os avaliadores corrijam falhas percebidas no processo da avaliação de desempenho. As avaliações objetivas, por outro lado, são aquelas que consistem em avaliação de resultados reais, sem ambiguidades e parametrizados através de métricas de desempenho. Além disso, de acordo com Ferreira e Otley (2009), é possível concluir que os gestores têm preferência pela AD Objetiva, pois esta abordagem pode resultar no impedimento de favoritismos. Por fim, entende-se como avaliação relativa aquela abordagem através da qual se mede o desempenho de um indivíduo ou um coletivo em relação a outro indivíduo ou coletivo.

Com o propósito de investigar os processos de avaliação de desempenho da empresa Delta, o presente estudo adota o questionamento proposto no *framework* de Ferreira e Otley (2009) para a análise deste ponto focal em seus instrumentos de coleta.

2.3.2.3 Fluxos, Sistemas e Redes de Informações

Conforme demonstrado em Ferreira e Otley (2009), os sistemas de informações (SI) auxiliam a sistematização da contabilidade e demais informações geradas pelos sistemas de controle. Nesse contexto, o grau de intensidade da tecnologia da informação (TI) é relevante, uma vez que a TI funciona como um facilitador para o melhor funcionamento do sistema de controle como um todo. O instrumento de coleta de dados do presente estudo está ancorado no questionamento presente no modelo de Ferreira e Otley (2009) para a observação dos fluxos, sistemas e redes de informações adotados pela organização Delta.

2.3.2.4 *Uso dos Sistemas de Controle*

Conforme a modelagem proposta em Ferreira e Otley (2009), o uso de informações geradas pelo sistema de controle corresponde à parcela mais relevante do sistema de controle. Nesse sentido, Ferreira e Otley (2009) absorvem a tipologia de Simons (1995), que determina duas possibilidades de uso dos sistemas de controle: “Uso Diagnóstico” e “Uso Interativo”. De acordo com Ferreira e Otley (2009), os fluxos de informações de *feedback* são essenciais ao uso diagnóstico, e as informações de *feed-forward* podem fornecer validade estratégica para o uso diagnóstico.

Além dos usos diagnóstico e interativo propostos por Simons (1995), Ferreira e Otley (2009) observam, também, a noção de “Uso Transacional” e “Uso Relacional” discutida por Broadbent e Laughlin (2007). O uso transacional é caracterizado pelo alto grau de especificação dos objetivos a serem alcançados (através de medidas de desempenho, metas e etc.). O uso relacional, por sua vez, é menos específico quanto aos objetivos a serem alcançados, bem como quanto aos meios para alcançá-los.

Os instrumentos de coleta desta pesquisa adotam essas proposições do modelo de Ferreira e Otley (2009) para a observação do uso do sistema de controle.

2.3.2.5 *Mudanças nos Sistemas de Controle*

A partir da noção de que os ambientes e as organizações mudam, Ferreira e Otley (2009) concluem que os sistemas também estão sujeitos a mudanças para permanecerem relevantes e úteis. Contudo, os autores sublinham que, além do processo de mudança em si, a extensão e o tipo da mudança no desenho e no uso do sistema de controle podem revelar uma adaptação

como resposta ou como antecipação às mudanças vivenciadas pela organização. Assim, a análise deve distinguir os antecedentes (as causas) e as consequências (os resultados) da mudança observada nesses sistemas.

Ferreira e Otley (2009) também sublinham a importância da variável tempo, especificamente quanto à questão de atrasos na implementação de mudanças no design do sistema de controle, que podem resultar em incoerências nesse sistema.

Por fim, o *framework* adotado considera ainda o alcance da mudança, pois, uma vez que as estratégias são um componente central do sistema de controle, pode-se esperar que uma mudança estratégica reverbere nos mais variados sistemas que compõem o SCG proposto pelo modelo de Ferreira e Otley (2009). Nesse sentido, tendo em vista os fins do presente estudo, a análise da mudança estratégica ganha relevância, uma vez que visa a observação de mudanças no Plano de Expansão da organização. Sendo assim, espera-se que a mudança no Plano de Expansão provoque ondas de mudança perceptíveis em diferentes sistemas integrantes do sistema de controle. O presente estudo adere à observação das mudanças do sistema de controle conforme postulado em Ferreira e Otley (2009).

2.3.3 As relações entre Plano de Expansão e Avaliação de Desempenho

Segundo Ferreira e Otley (2009), o *framework* proposto fornece “uma ferramenta descritiva que pode ser usada para acumular evidências sobre as quais uma análise posterior pode ser baseada” (Ferreira & Otley, 2009, p. 266). Conforme argumentam os autores, os questionamentos propostos permitem a descrição das principais características de um sistema de controle e viabilizam, assim, a investigação das interações entre as variáveis listadas e as estruturas de controle gerencial. O presente estudo adota o *framework* mencionado e, a partir

desta modelagem, edifica sua análise acerca das relações entre o planejamento estratégico, na forma do Plano de Expansão, e os Sistemas de Avaliação de Desempenho.

A configuração estratégica, de acordo com o modelo de Ferreira e Otley (2009), pode repercutir mudanças nas configurações de controle a fim de assegurar que a estratégia seja eficaz (Ferreira, Otley. 2009, pg. 270). Os autores sinalizam, também, que a literatura aponta a interação entre a estratégia e a estrutura dos sistemas de controle como uma determinante do desempenho. Nesse sentido, dada a importância de adequações para a eficácia da estratégia delineada, Ferreira e Otley (2009) denotam a importância do processo de elaboração, comunicação e ações da gestão a fim de viabilizar a eficiência do planejamento estratégico. Assim, uma vez que Ferreira e Otley (2009) destacam a ação da gestão como aspecto relevante para a eficiência do plano estratégico da organização, o presente estudo toma o modelo de Ferreira e Otley (2009) como ferramenta para investigar como a estratégia é codificada e comunicada aos colaboradores. Além disso, investiga como o Plano de Expansão interage com o SAD da organização, ou seja, investiga como a gestão age a fim de garantir que possíveis adequações no SAD e nos processos dos sistemas de controle viabilizem o sucesso do Plano de Expansão. Salienta-se, portanto, que, uma vez que o modelo fornecido por Ferreira e Otley (2009) não fornece uma tipificação acerca de planos e estratégias, o foco da modelagem está nas adequações que o sucesso do Plano de Expansão impõe aos sistemas de controle, bem como a ação da gestão diante da necessidade dessas adequações.

3 Procedimentos Metodológicos

Esta seção da pesquisa detalha os procedimentos metodológicos adotados no presente estudo. Este capítulo da pesquisa evidencia, portanto, a abordagem metodológica, detalhes sobre a coleta de dados, o desenho da pesquisa, o objeto de estudo e o caso analisado.

3.1 A abordagem metodológica

O presente estudo é descritivo, uma vez que tem como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis (Oliveira, 2011; Gil, 1999). Em se tratando dos fins (objetivos), a presente pesquisa tem natureza qualitativa e é classificada como descritiva e explicativa, pois busca a descrição e a explicação dos fenômenos observados.

Quanto aos meios, uma vez que concentra o foco de sua observação em uma única organização, o presente estudo é classificado como um estudo de caso único. A identificação da presente pesquisa como um estudo de caso único decorre da descrição provida por Swanborn (2010), que percebe o estudo de caso único como uma pesquisa realizada dentro dos limites de um sistema social (no qual o fenômeno a ser estudado existe), que se baseia na coleta de informações sobre o desenvolvimento do fenômeno e que recorre à diversas fontes de dados. A classificação deste trabalho como estudo de caso único também está alinhada com as caracterizações dadas por Gerring (2004), que trata o estudo de caso único como um estudo aprofundado de um único caso, em que o objetivo é elucidar características de uma classe maior de fenômenos semelhantes, e por Crowe, Creswell, Robertson et al. (2011), no sentido de que é uma pesquisa que visa a geração de compreensão profunda e multifacetada de uma questão complexa em seu contexto da vida real. A opção de implementar esta pesquisa como um estudo

de caso decorre da intenção de buscar o aprendizado e a observação da totalidade de uma situação e, por conseguinte, compreender, descrever e interpretar a complexidade de um caso concreto, mediante um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado (Martins, 2008).

3.2 Coleta, análise dos dados e desenho da pesquisa

Para alcançar o objetivo proposto, a presente pesquisa utilizou dados advindos de três fontes distintas, conforme o desenho da pesquisa (evidenciado na Figura 2): (1) envio de questionário; (2) condução de entrevistas semiestruturadas; e (3) elaboração de Relatório de Observação.

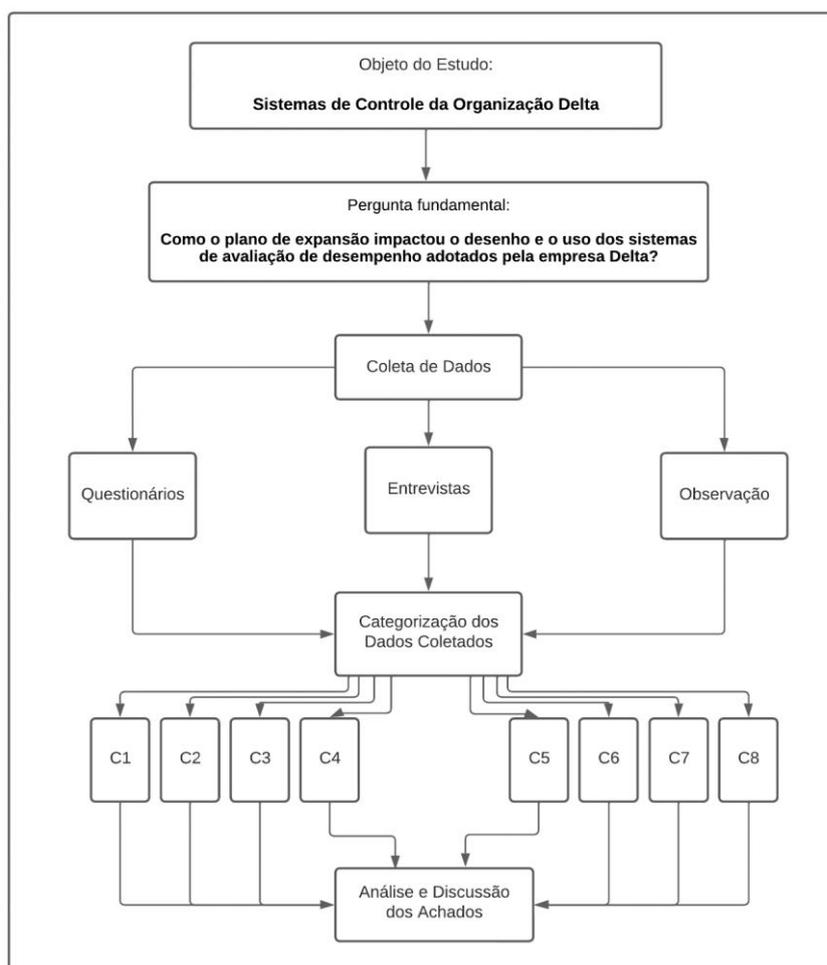


Figura 2. Desenho da Pesquisa.

A Tabela 1 evidencia as etapas, bem como as técnicas adotadas e os objetivos da respectiva fase da coleta de dados.

Tabela 1

As etapas da coleta de dados

Etapa	Técnica de Coleta de Dados	Objetivo
1	Questionário	Esta etapa da coleta teve como alvos os funcionários de escalões diferentes. Um <i>link</i> para o questionário eletrônico foi enviado aos colaboradores via <i>WhatsApp</i> pelos gestores. O objetivo desta etapa foi o de captar as perspectivas de colaboradores de variados níveis hierárquicos. A análise das respostas do questionário forneceu uma estatística descritiva que subsidiou às respostas obtidas através das entrevistas.
2	Entrevistas	Esta etapa da coleta consistiu na condução de entrevistas individuais com gestores de diferentes níveis hierárquicos que detém acesso direto aos sistemas de controle. As entrevistas foram conduzidas no âmbito interno da firma e foram motivadas pela imprescindibilidade de captar, com mais profundidade, a perspectiva desses colaboradores que acessam os SCGs e frequentemente avaliam o desempenho dos indivíduos em suas equipes.
3	Relatório de Observação	Esta etapa da coleta consistiu na elaboração de um Relatório de Observação. As observações ocorreram mediante visitação à Organização Delta. Ao todo, foram três visitas, registradas nos dias 11/03/2022, 18/03/2022 e 11/04/2022.

Com o propósito de alcançar os colaboradores dos mais variados níveis hierárquicos, um *link* para o questionário foi enviado pelos gestores aos colaboradores através do aplicativo *WhatsApp*. O questionário foi composto por treze perguntas dispostas em oito categorias, das quais seis categorias refletem o *framework* de Ferreira e Otley (2009) e outras três categorias, relacionadas com o Plano de Expansão, foram formuladas para os fins do presente estudo. O questionário baseou-se no modelo de escalas *Likert*, com três itens (“Concordo Totalmente”, “Neutro” e “Discordo Totalmente”). Criada em 1932 por Rensis Likert, a escala de *Likert* visa a medição da concordância do respondente diante de uma questão ou afirmação. A adoção dessa escala pelo presente estudo se justifica através da constatação de que a escala *Likert*

assegura a confiabilidade e a validade dos dados (Cummins & Gullone, 2000). As respostas obtidas pelo questionário em escala *Likert* serão categorizadas de acordo com o modelo de Ferreira e Otley (2009) e, posteriormente, submetidas à análise via Estatística Descritiva. A análise desses dados contou com a observação do desvio-padrão das respostas, a fim de verificar a medida de dispersão da concordância dos respondentes, e resultou num gráfico de linhas que ilustra os dados coletados através deste instrumento de coleta.

A utilização de entrevistas semiestruturadas como subsídio para a triangulação dos dados coletados via questionário eletrônico ocorreu, pois, segundo Mahama e Khalifa (2017), a adoção de entrevistas como método de coleta de dados permite que o pesquisador use a informação coletada para testar teorias e generalizar resultados dentro de uma população.

O roteiro das entrevistas seguiu o arranjo do questionário, de modo que foi composto por cinco categorias de questões oriundas do modelo de Ferreira e Otley (2009) acrescidas de três categorias relativas ao Plano de Expansão. Pode-se dizer, então, que o modelo de Ferreira e Otley (2009) resultou em dois instrumentos de coleta distintos, ou seja, deu origem ao questionário eletrônico em escala *Likert* (Apêndice A) e ao roteiro das entrevistas semiestruturadas (Apêndice B). As respostas obtidas através das entrevistas foram categorizadas conforme os postulados do modelo de Ferreira e Otley (2009) e analisadas de acordo a técnica de Análise de Conteúdo como proposta em Bardin (2006). Além disso, é importante salientar dois aspectos acerca das entrevistas: (1) mediante solicitação do departamento de *Compliance* da organização, as entrevistas não foram gravadas; e (2) os registros (notas) dos dados coletados foram validados pelos entrevistados ao fim das entrevistas.

No que toca a análise dos dados, segundo Mozzato e Grzybovski (2011), a análise de conteúdo proposta em Bardin (2006) consiste em um conjunto de técnicas de análise baseadas em procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das respostas obtidas. De

acordo com Mozzato e Grzybovski (2011), a intenção dessa estratégia de análise é a inferência de conhecimentos relativos às condições observadas. Assim, a análise de conteúdo conforme Bardin (2006) é caracterizada pela materialização de três etapas: (1) uma primeira fase correspondente à pré-análise; (2) uma segunda fase correspondente à exploração do material; e (3) uma terceira fase correspondente ao tratamento, à inferência e à interpretação dos resultados. A Tabela 2 sistematiza as fases da análise de conteúdo conforme Bardin (2006).

Tabela 2

As etapas da análise de conteúdo conforme Bardin (2006)

Etapa	Objetivo	Procedimento
Pré-análise	Tornar o material operacional através da sistematização das ideias observadas.	(1) Leitura flutuante, ou seja, estabelecimento de contato com os documentos da coleta de dados – primeiro momento em que se começa a conhecer o texto; (2) escolha dos documentos, que consiste na demarcação do que será analisado; (3) formulação das hipóteses e dos objetivos; (4) referenciação dos índices e elaboração de indicadores.
Exploração do material	Categorização (classificação através de sistemas de codificação) e identificação de unidades de registro (contagem frequencial).	A exploração do material consiste na etapa da descrição analítica, a qual diz respeito ao <i>corpus</i> (qualquer material textual coletado) submetido ao estudo aprofundado.
Tratamento, inferência e interpretação dos resultados	Tratamento dos resultados para viabilizar a inferência e a interpretação.	Esta etapa é destinada ao tratamento dos resultados e nela ocorrem a condensação e o destaque das informações para análise, resultando nas interpretações inferenciais.

Segundo Bardin (2006), dentre as etapas listadas, destacam-se as fases de codificação e categorização, pois viabilizam as interpretações e as inferências. Ainda de acordo com Bardin (2006), no que tange à codificação, a mesma corresponde à uma transformação dos dados brutos do texto que, através do recorte, da agregação e da enumeração, permitem a observação de uma representação do conteúdo, ou da sua expressão (Bardin, 2006). A categorização, por outro lado, consiste na classificação de elementos de um conjunto através do agrupamento com os critérios previamente definidos (Bardin, 2006).

Por outro lado, a dimensão temporal do presente estudo lida com a coleta e a análise transversal dos dados coletados, ou seja, o objeto de estudo é analisado em um determinado momento no tempo, que corresponde às datas em que os participantes responderam ao questionário (Cooper & Schindler, 2003) e às datas em que o pesquisador visitou a organização para realizar as entrevistas e a observação (março a junho de 2022). Portanto, conforme Bryman (2012), o desenho da pesquisa é classificado como *cross-section*, pois a coleta de dados se deu em um período único no tempo.

A coleta de dados iniciou-se em 11/03/2022, quando da primeira visita à organização e condução da primeira entrevista, e foi concluída em 13/06/2022, quando do encerramento de envio de questionários eletrônicos. Neste período, três gestores foram entrevistados e cinquenta e oito colaboradores receberam o questionário eletrônico – dos quais, treze responderam (adesão de 22,41%). Uma vez finalizadas as etapas de coleta, bem como a categorização e a análise das respostas, as informações obtidas foram confrontadas e expostas na seção 4 do presente estudo.

3.3 Categorias de Análise

A primeira parte das perguntas de ambos os instrumentos de coleta (questionário e entrevistas) foi categorizada de acordo com a característica específica da seção dos sistemas de controle observada. Conforme Ferreira e Otley (2009), a primeira categoria, “Visão e Missão” (C1), aborda o ponto focal com o qual se inicia a análise abrangente (holística) dos sistemas de controle, pois, conforme evidenciado em Dal Magro et al. (2015), a visão define a direção organizacional, enquanto a declaração de missão deve ser aceita pelos colaboradores, e tem como objetivo identificar os requisitos para atrair e manter os *stakeholders* (Dal Magro et al., 2015, p. 88). A segunda categoria, “Avaliação de Desempenho” (C2), dedica-se à abordagem

da AD da firma. A terceira categoria analisada, “Redes de Sistemas e Fluxos de Informações” (C3), investiga as interações que geram *feedback* e aprendizado aos colaboradores. A categoria quatro, “Uso dos Sistemas de Controle” (C4), trata da relação entre desenho e uso dos sistemas de controle, ao passo que a quinta categoria, “Mudanças dos Sistemas de Controle” (C5), permite a observação holística através da análise das metamorfoses dos sistemas ao longo do tempo. A sexta categoria, “Plano de Expansão” (C6), sonda a existência de um Plano de Expansão formalmente institucionalizado, bem como sua codificação e suas variáveis. A sétima categoria, “Comunicação” (C7), investiga a existência de instrumentos informativos utilizados para a transferência de informação acerca de adequações aos SCG necessárias para o sucesso do Plano de Expansão. A oitava categoria, “Uso do Sistema de Avaliação de Desempenho Adaptado ao Plano de Expansão” (C8), observa a existência (ou não) de dispositivos de supervisão e orientação que assegurem a consonância das diretrizes do Sistema de Avaliação de Desempenho com o Plano de Expansão.

Uma vez que o modelo viabiliza a análise descritiva do SCG observado, o presente estudo adota os questionamentos ofertados pela modelagem proposta em Ferreira e Otley (2009) para observar os pontos focais inseridos no escopo da pesquisa, além de inserir novos questionamentos ao instrumento de coleta, a fim de viabilizar a análise do SCG em função do Plano de Expansão da organização (Tabela 3).

Tabela 3

O modelo de Ferreira e Otley (2009) adaptado para a pesquisa

Ponto Focal	Adaptação do Modelo de Ferreira e Otley (2009)
-------------	--

Visão e Missão (C1)	Quais são a visão e a missão da organização e como são levadas ao conhecimento dos gestores e empregados? Que mecanismos, processos e redes são usados para transmitir propósitos e objetivos mais abrangentes da organização para os seus membros? (Ferreira & Otley, 2009)
Avaliação de Desempenho (C2)	Quais processos a organização utiliza para a avaliação de desempenho individual, de grupo e organizacional? São avaliações de desempenho objetivas, subjetivas ou mistas, qual a importância das informações e controles formais e informais nesses processos? (Ferreira & Otley, 2009)
Fluxos, Sistemas e Redes de Informações (C3)	Quais as redes e os sistemas de fluxo de informação que a empresa utiliza para apoiar o funcionamento do Sistema de Controle adotado? (Ferreira & Otley, 2009)
Uso dos Sistemas de Controle (C4)	Que tipo de uso é feito com a informação e os diversos mecanismos de controle em vigor? Como os controles e os seus usos diferem entre os níveis hierárquicos? (Ferreira & Otley, 2009)
Mudanças dos Sistemas de Controle (C5)	Como o Sistema de Controle é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e seu ambiente? As mudanças no projeto do Sistema de Controle são feitas de uma forma proativa ou reativa? (Ferreira & Otley, 2009)
Plano de Expansão (C6)	A empresa tem um Plano de Expansão? Como se dá/deu a codificação deste plano e quais as variáveis levadas em conta para a projeção de expansão do negócio?

Comunicação (C7)	Como se dá/deu a comunicação das adequações necessárias ao Sistema de Controle de Desempenho para viabilizar o Plano de Expansão?
---------------------	---

Uso do Sistema de Avaliação de Desempenho Adaptado ao Plano de Expansão (C8)	Como se dá/deu a supervisão e orientação para que as diretrizes do Sistema de Avaliação de Desempenho sejam efetivamente praticadas?
---	--

Nota. Fonte: Adaptado de “The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis” de Ferreira e Otley, 2009, *Management Account Research*, p. 268, doi:10.1016/j.mar.2009.07.003.

Conforme evidenciado na Tabela 2, o presente estudo adota a categorização conforme proposta em Ferreira e Otley (2009) para os cinco pontos focais do modelo que se inserem no escopo da pesquisa. Além destes cinco, o instrumento de coleta leva em conta outros três elementos: (1) Plano de Expansão; (2) Comunicação; e (3) Uso do Sistema de Avaliação de Desempenho Adaptado ao Plano de Expansão.

Os dados coletados através das entrevistas e questionários contemplam as categorias mencionadas em Ferreira e Otley (2009), ou seja, a análise desses dados também está baseada e categorizada de acordo com os postulados do *framework* de Ferreira e Otley (2009). Uma vez finalizada a categorização dos dados coletados, conforme dita o protocolo da pesquisa, a pesquisa seguiu para a fase da análise dos dados.

É importante salientar que a opção de investigar os pontos focais adotados pela pesquisa decorreu de oitivas junto à organização investigada. Foi inicialmente proposta a análise de todos os pontos focais listados pelo modelo de Ferreira e Otley (2009). Uma vez que o departamento de *Compliance* da organização classificou determinados pontos focais como informações sensíveis e sigilosas, esses pontos focais de caráter sigiloso presentes no *framework* de Ferreira e Otley (2009) foram eliminados.

3.4 O objeto de estudo e o caso da empresa Delta

A fim de analisar como o Plano de Expansão do negócio impactou o desenho e no uso dos SCGs, esta pesquisa investiga o caso da empresa Delta, uma organização brasileira atuante no setor automotivo (fornecimento de peças e serviços), que atualmente conta com 75 lojas próprias espalhadas por todo o território nacional, além de mais de 900 estabelecimentos credenciados, com geração de aproximadamente 4.200 empregos diretos, além de instalações e operações em andamento no estrangeiro.

O Plano de Expansão inicialmente implementado na empresa Delta contemplava o crescimento das operações através do método de *franchising* – modelo de negócio no qual os proprietários da empresa (franqueadores) concedem aos investidores interessados (franqueados) o direito de uso da marca, patente e processos envolvidos na operação da organização. Com isso, o Plano de Expansão considerou a entrada de novos investidores através do modelo de franquias. Contudo, o andamento do processo de expansão através do modelo de franquias, com entrada de novos investidores, trouxe repercussões negativas ao negócio, sobretudo o não cumprimento de processos indicados pela franqueadora e consequente queda na qualidade dos serviços ofertados, resultando na desistência do modelo de franquias. A matriz da organização, portanto, agiu no sentido de adquirir todas as unidades franqueadas para retomar o controle total do negócio e instituir um novo Plano de Expansão. O presente estudo toma a mudança do Plano de Expansão como um fato dado (*ex ante*) e concentra sua análise exclusivamente no desenho e no uso dos sistemas de controle da organização diante do novo Plano de Expansão. Para tanto, aplica a modelagem de análise de controle gerencial proposta em Ferreira e Otley (2009).

A escolha da organização Delta foi motivada por três aspectos: (1) a história da firma foi marcada pela desistência de um Plano de Expansão inicialmente adotado e codificação de um novo plano, subsidiado pelo fortalecimento das práticas e estruturas de controle; (2) o porte da empresa; (3) acessibilidade e disponibilidade da organização – sublinha-se, contudo, que o acesso e disponibilidade cedidos pela organização não se estenderam à totalidade de suas operações, estando limitados apenas ao Departamento de Compras da firma, composto por aproximadamente 60 colaboradores.

4 O Perfil dos Respondentes e a Análise dos Achados

Serão apresentados, nesta seção, os perfis dos respondentes (Tabela 4), e a análise dos dados coletados.

4.1 O perfil dos respondentes

A Tabela 4 apresenta o perfil dos respondentes do instrumento de coleta de dados utilizado.

Tabela 4

Perfil dos Respondentes

Respondente	Departamento	Cargo
Respondente 1	Compras	Não informado
Respondente 2	Compras	Supervisor de Compras
Respondente 3	Compras	Supervisor de Inovação
Respondente 4	Compras	Supervisor
Respondente 5	Compras	Comprador
Respondente 6	Compras	Comprador
Respondente 7	Compras	Comprador
Respondente 8	Compras	Supervisor de Compras
Respondente 9	Compras	Não informado
Respondente 10	Compras	Analista de Operações
Respondente 11	Compras	Analista
Respondente 12	Compras	Não informado
Respondente 12	Compras	Comprador
Entrevistado 1	Compras	Gerente de Compras
Entrevistado 2	Compras	Supervisor de Compras
Entrevistado 3	Comercial	Gerente Comercial

Dos 16 respondentes, 15 estão alocados no departamento de Compras e 1 está alocado no departamento Comercial.

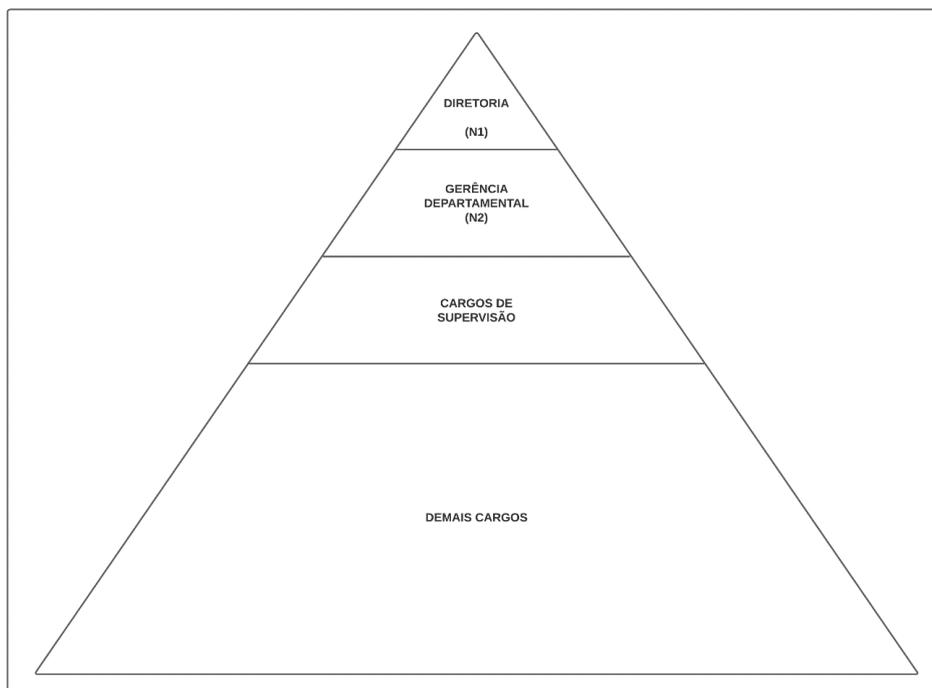


Figura 3. Níveis hierárquicos dos respondentes.

Os cargos ocupados pelos respondentes revelam diversos níveis hierárquicos, dentre eles: Gerentes (2), Supervisores (5), Analistas Plenos (1), Analistas (1) e Compradores (4), além de 3 cargos não informados.

4.2 Análise e discussão dos achados

Conforme evidenciado no Gráfico 1, os dados coletados através do questionário eletrônico revelaram coesão nas respostas, com médias aritméticas altas (alto grau de concordância com as proposições modeladas) e baixo Desvio-Padrão (revelando congruência

nas respostas). Via de regra, as respostas obtidas através do questionário foram confirmadas pelos dados coletados através das entrevistas.

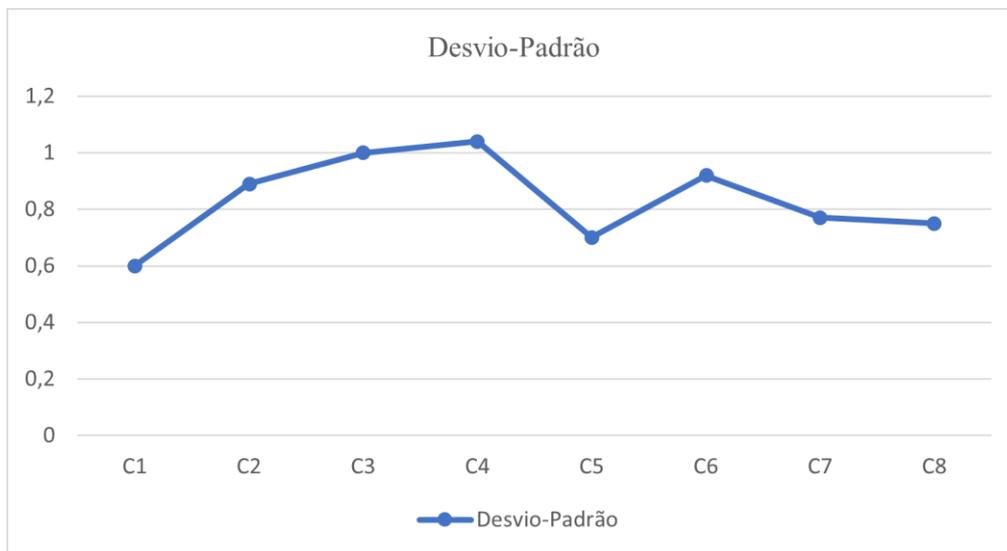


Gráfico 1. O desvio-padrão dos dados obtidos via questionário.

Segundo Ferreira e Otley (2009), as declarações de Visão e Missão representam um direcionamento amplo através do qual a gestão da organização comunica, ainda que em linhas gerais, o estágio evolucionário que almeja e a forma como pretende chegar lá. Levando-se em consideração as respostas obtidas via questionário e entrevistas, conclui-se que a empresa observada conta com declarações formais de Missão e Visão. Essa conclusão encontra sustentação na análise dos dados coletados, que evidenciou a concordância dos respondentes do questionário quanto à existência formal desses protocolos, e na prontidão com que os entrevistados descreveram as declarações de Visão e Missão da empresa. De acordo com os entrevistados, a organização determina sua missão com a seguinte afirmação: “Ser um negócio bom para três partes: clientes, colaboradores e acionistas, buscando a melhoria contínua em tudo que fazemos”. A visão, por outro lado, é descrita da seguinte forma: “Construir um negócio organizado e de longo prazo com crescimento, sendo referência nos setores em que

atuamos em termos de qualidade dos produtos, atendimentos e serviços oferecidos aos nossos clientes”. Assim, uma vez que Ferreira e Otley (2009) postulam que as declarações de Visão e Missão equivalem ao ponto de partida da implementação da estratégia adotada, infere-se que a firma estudada conta, também, com um planejamento estratégico bem definido. Além disso, observou-se (também) que a organização Delta, além de contar com diretrizes de Visão e Missão, dispõe ainda de uma declaração formal de Propósito: “Promover a inovação sempre. É isso que nos move e nos mantém no caminho do sucesso. Acreditamos que por meio da inovação e melhoria somos capazes de oferecer a sociedade produtos e serviços de qualidade. Impactamos positivamente a economia das cidades e às vidas de clientes e colaboradores, de cada lugar em que nosso negócio está inserido”.

Quanto à AD (C2), o modelo de Ferreira e Otley (2009) tipifica avaliações de cunho individual, de grupos de indivíduos (tais como departamentos) e coletiva (da organização como um todo), além de especificar diferentes abordagens (objetiva, subjetiva, híbrida e relativa). De acordo os entrevistados, a firma observada conta com métodos de AD individual, departamental e coletiva formalmente institucionalizadas. Além disso, os entrevistados sinalizaram que a organização conta com indicadores de desempenho individuais e departamentais (na forma de KPIs) e revelaram a existência de abordagens de AD em que o avaliado conhece os parâmetros da avaliação (AD Objetiva), não conhece os parâmetros (AD Subjetiva), conhece parcialmente os parâmetros (AD Mista) e avaliação comparativa na forma de *tableaus* com exibição de métricas individuais para todos os colaboradores (AD Relativa). A observação, portanto, evidenciou um caso em que todas as formas de avaliação de desempenho tipificadas por Ferreira e Otley (2009) foram identificadas pela investigação. Como resultado da observação, pode-se concluir que as proposições de Ferreira e Otley (2009) foram confirmadas, pois a observação e as entrevistas permitem inferir que a avaliação individual ocorre nas formas de AD objetiva, subjetiva, mista e relativa, enquanto a avaliação

departamental se dá nas formas de AD objetiva e relativa, e a avaliação coletiva demonstrou ser alcançada através da abordagem objetiva (Figura 4). Esta inferência decorre das respostas do indivíduo identificado como Entrevistado 3, que exibiu um painel *tableau* utilizado pela organização a fim de ilustrar a AD Objetiva e a AD Relativa.

A evidenciação deste “emaranhado” de avaliações de desempenho é importante pois, conforme demonstrado em Ferreira e Otley (2009), a AD supre os SCGs com informação gerencial de grande relevância para a gestão. Segundo os entrevistados, a informação oriunda da AD permite o tanto monitoramento, na forma do uso diagnóstico, quanto a implementação de adequações, na forma de uso interativo dos SCGs.

Outro ponto acerca da AD observado por Ferreira e Otley (2009) diz respeito à distinção entre as rotinas de avaliação de desempenho operadas pelo gestor daquelas operadas pelo departamento de RH, pois, conforme postulam os autores, a diferença impacta na tempestividade da informação contábil gerada pela AD. A observação da organização Delta revelou que, mais uma vez, os postulados de Ferreira e Otley (2009) estão alinhados com o observado na prática. Esta conclusão está ancorada na percepção dos gestores da firma, que demonstraram participar ativamente dos processos de AD de suas equipes, sempre permitindo o fluxo de informações de *feedback* e *feed-forward*. Além disso, a investigação dos sistemas de avaliação de desempenho da firma também revelou que os colaboradores da organização Delta são intensamente focados nas suas métricas de KPI, o que pode sugerir uma preferência da gestão pelas medidas de avaliação objetivas – mais uma vez em consonância com o modelo de Ferreira e Otley (2009), que sinaliza esta preferência dos gestores devido ao baixo custo de implementação e manutenção da AD objetiva. Não obstante, observou-se, também, que as ADs de abordagem subjetiva da organização Delta interagem com o Plano de Expansão (gerando, assim, desdobramentos estratégicos do BSC). Conforme postulado em Ferreira e Otley (2009), essa interação entre ADs subjetivas e Plano de Expansão confirma as respostas dos

entrevistados, que sinalizam a existência de fluxos de informação de *feed-forward* e o uso interativo dos SCGs.

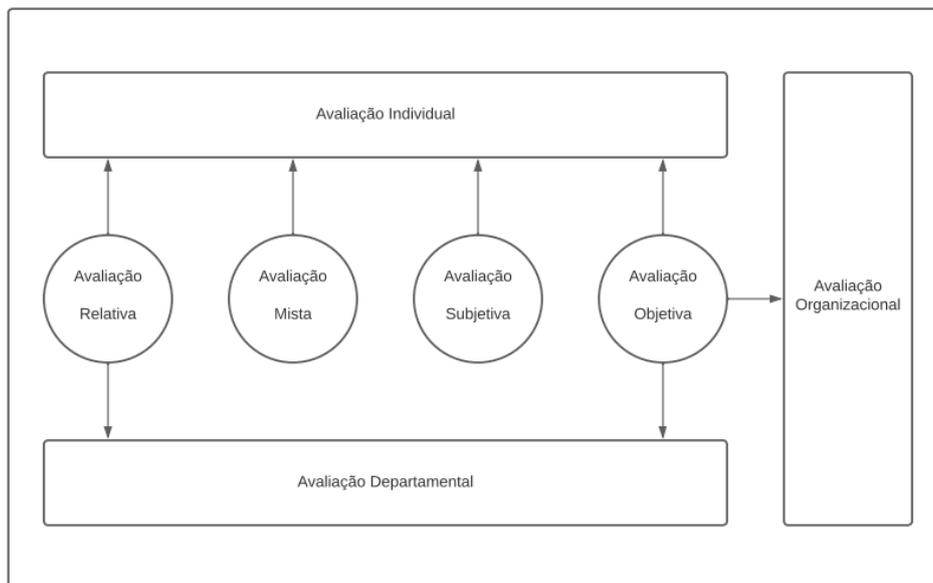


Figura 4. O Sistema de Avaliação de Desempenho da Organização Delta.

Os Fluxos, Sistemas e Redes de Informações foram o terceiro item analisado pelo presente estudo (C3). Conforme observado através dos dados coletados, a empresa conta com diversos dispositivos para viabilizar fluxos, sistemas e redes de informações. Observou-se que a estrutura de fluxos de informações da organização Delta opera na sistematização da contabilidade e demais informações geradas pelos sistemas de controle na forma de facilitadores para o melhor funcionamento do Sistema de Controle como um todo. A observação desses dispositivos confirmou o postulado de Ferreira e Otley (2009), que descreve fluxos de informação adaptativos (aqueles que possibilitam ajustes de percurso através do fornecimento de *feedback*) e fluxos de informação de antecipação de eventos futuros (aqueles que envolvem aprendizado ao longo do tempo – informações de *feed-forward*) – sendo o uso deste último pela organização Delta validado pela análise dos SADs conforme demonstrado anteriormente. Esses achados, que estão alinhados com o proposto em Ferreira e Otley (2009),

reafirmam a noção de sistemas informativos como catalizadores do processo de geração de informação contábil relevante para o controle gerencial, além de constatar que esses sistemas fornecem uma plataforma de interação (*feedback* e *feed-forward*) entre colaboradores, gestores e os departamentos de contabilidade, recursos humanos e TI da organização.

O quarto ponto analisado foi o Uso dos Sistemas de Controle (C4). De acordo com o modelo adotado pela pesquisa, o uso de informações geradas pelo sistema de controle determina o grau de relevância do SCG. Conforme Ferreira e Otley (2009), os fluxos de informações de *feedback* são essenciais ao uso diagnóstico, e as informações de *feed-forward* podem fornecer validade estratégica para o uso interativo. De acordo com as evidências obtidas através da coleta de dados da pesquisa, infere-se que a organização Delta faz uso Interativo de suas estruturas de controle gerencial – esta conclusão está alinhada com as respostas dos entrevistados 2 e 3 e com os postulados observados em Ferreira e Otley (2009).

O *framework* de Ferreira e Otley (2009) observa, também, a noção de “Uso Transacional” e “Uso Relacional” discutida por Broadbent e Laughlin (2007). O uso transacional do SCG é caracterizado pelo alto grau de especificação dos objetivos a serem alcançados (através de medidas de desempenho, metas e etc.). O uso relacional do SCG, por sua vez, é menos específico quanto aos objetivos a serem alcançados, bem como quanto aos meios para alcançá-los. Muito embora os termos “uso relacional” e “uso transacional” não tenham sido mencionados, os dados coletados nas entrevistas indicam que as estruturas de controle da organização Delta viabilizam o uso transacional das informações contábeis geradas. Esse achado está alinhado com a proposição de Ferreira e Otley (2009), que advogam no sentido de que o uso transacional é demonstrado pelo alto nível de especificação de fins a serem alcançados e meios para alcançar esses fins.

O modelo oferecido por Ferreira e Otley (2009) possibilitou a observação de mudanças nas estruturas de controle conforme a extensão e o tipo da adequação observada, além de

permitir analisar se a mudança se deu na forma de resposta ou de antecipação aos problemas e/ou ineficiências. Em outras palavras, a mudança é analisada com destacada atenção para a institucionalização de mudanças reativas e proativas das estruturas de controle. Nesse contexto, a investigação acerca das Mudanças dos Sistemas de Controle (C5) levou em conta a extensão e o tipo de mudança no desenho e no uso dos sistemas, ou seja, observou a extensão da mudança, além de observar se essas adequações se dão/deram como respostas ou como antecipações às mudanças ocorridas na organização e seu ambiente. De acordo com os respondentes da pesquisa, é nítido que as estruturas e processos de controle gerencial são alteradas em função das dinâmicas do ambiente corporativo (causa) e estão alinhadas com as prerrogativas do Plano de Expansão (a fim de gerar a consequência desejada) – mais uma vez validando o uso interativo dos SCGs na empresa. Além disso, os entrevistados relataram que, ainda que a gestão busque a proatividade da implementação de mudanças, muitas vezes elas ocorrem de maneira reativa. Assim, constatou-se que a implementação de mudanças na organização Delta corrobora os postulados sustentados por Ferreira e Otley (2009), pois reitera a importância de antecedentes/causas para a implementação de mudanças (mudança como resposta), bem como a existência de mudanças advindas da constatação de que incrementos podem resultar em benefícios organizacionais (mudanças na forma de antecipação).

A sexta categoria investigada foi o Plano de Expansão (C6). A análise dos dados coletados permite concluir que a organização Delta conta com um Plano de Expansão formalmente instituído. Essa inferência encontra sustentação na percepção dos colaboradores, de que existe um plano de expansão formalmente instituído e é subsidiada pela constatação de existência formal de um planejamento estratégico que resulta nas declarações formais de Visão, Missão e Propósito. Além disso, os dados coletados permitem depreender, também, que a codificação deste Plano de Expansão partiu de uma análise através da matriz SWOT, uma abordagem utilizada para codificar as oportunidades, as ameaças, os pontos fortes e os pontos

fracos da organização. Conforme o apontamento dos entrevistados, a abordagem SWOT resultou em desdobramentos oriundos das abordagens de 5W2H (ferramenta estratégica adotada pela empresa a fim de codificar um plano de ação que lista o que fazer, por que fazê-lo, onde fazê-lo, quando fazê-lo, quem e com quem fazê-lo, como fazê-lo e quanto gastar para fazê-lo) e do BSC – Balanced Score Card (adotado pela organização Delta para viabilizar a implementação do Plano de Expansão que resultou da combinação das abordagens SWOT e 5W2H), além de ser abalizado pela saúde financeira e capacidade de investimentos da organização (Figura 5).

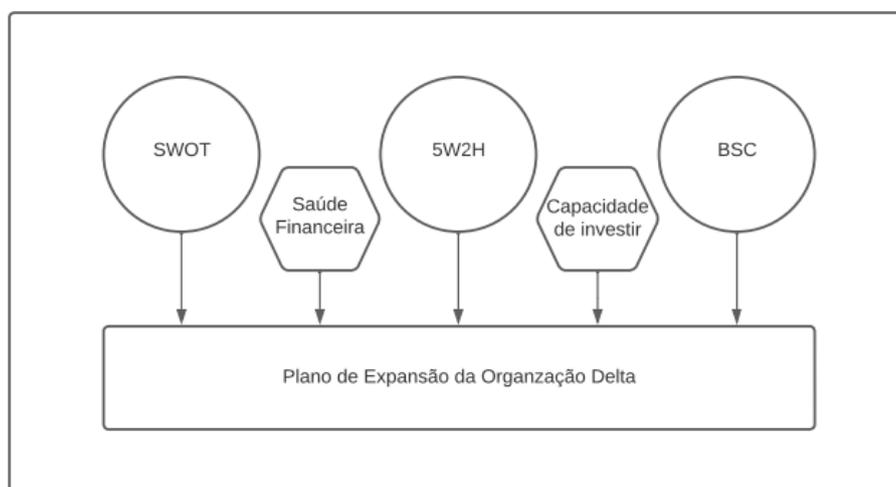


Figura 5. A codificação do Plano de Expansão da Organização Delta.

De acordo com os entrevistados, o Plano de Expansão é percebido pelos colaboradores como um planejamento de crescimento não só organizacional, mas também individual (visto que o crescimento individual está atrelado à produtividade – através do “PDI”, Plano de Desenvolvimento Interno). As diligências acerca do uso do sistema de avaliação de desempenho adaptado ao Plano de Expansão (C8), por outro lado, denotam que, para a gestão da organização Delta, a adequação do sistema de avaliação de desempenho ao Plano de Expansão é de vital importância. Contudo, a observação sugere que a organização não conta

com um instrumento especificamente dedicado à concatenação do sistema de AD ao Plano de Expansão. Ainda assim, segundo os colaboradores da organização Delta, a firma conta com instrumentos de comunicação (C7) voltados para a veiculação de informações acerca das adequações necessárias aos sistemas de controle a fim de viabilizar o sucesso do Plano de Expansão.

Infere-se, através da observação, que o Plano de Expansão interage com os SCGs numa dinâmica em que o Plano de Expansão pode provocar mudanças nos SCGs e vice-versa (Figura 6). Porém, uma vez que o modelo em uso, Ferreira e Otley (2009), não tipifica uma noção de Estratégia ou Plano de Expansão, esta análise com base no dito modelo não permite auferir conclusões acerca de como o Plano de Expansão (C6) interage com os sistemas de Comunicação (C7) e com a forma de Uso do Sistema de Avaliação de Desempenho Adaptado ao Plano de Expansão (C8). Resta, assim, a percepção de que, muito embora o modelo em questão permita a análise dos sistemas de controle e contribua com a pesquisa contábil e com a gestão das empresas, resta ao menos um ponto a ser equacionado pelo *framework*: uma definição clara de Estratégia e Plano de Expansão como um desdobramento da estratégia e a viabilização de um instrumento que permita investigar como o Plano de Expansão interage com as estruturas de controle beneficiariam a modelagem e permitiria uma investigação mais abrangente e mais profunda. Esta conclusão está alinhada com os relatos dos entrevistados, que confirmaram a existência de um Plano de Expansão formalmente estabelecido e a existência de interações entre este plano e as estruturas e processos de controle gerencial.

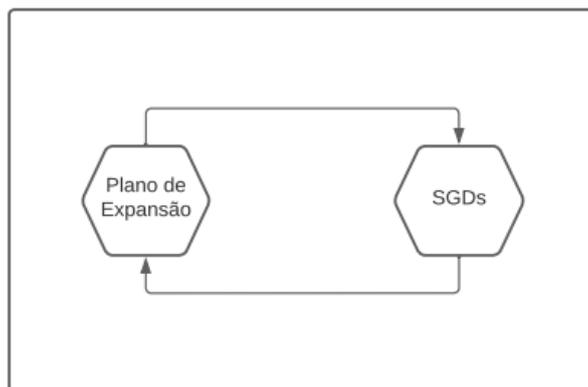


Figura 6. O Plano de Expansão e os SCGs da Organização Delta.

O confronto desses resultados com os resultados dos estudos anteriores revela alinhamento com o observado em Beuren e Teixeira (2014), no sentido de que a categorização imposta pelo modelo de Ferreira e Otley (2009) revela coerência na coleta de dados acerca do planejamento estratégico, ou seja, verificou-se, tanto nesta pesquisa quanto em Beuren e Teixeira (2014), que os gestores e colaboradores tem bom nível de conhecimento acerca das declarações de visão e missão da organização. O confronto, contudo, revela uma divergência entre os resultados desta pesquisa e a contribuição de Beuren e Teixeira (2014), no sentido de que os respondentes desta pesquisa, em oposição aos respondentes da pesquisa de Beuren e Teixeira (2014), revelaram o sucesso no acesso à informação (informações de *feed-forward*) e ao *feedback* informativo (informações de *feedback*).

A comparação com a observação de Dal Magro et al. (2015) resulta na constatação de que a empresa ora observada se assimila com a “Unidade 2” evidenciada na análise de Dal Magro et al. (2015). Inference-se, portanto, que a organização Delta observada no presente estudo, assim como a “Unidade 2” do estudo de Dal Magro et al. (2015), conta com declarações formais de Visão e Missão, é dotada de estrutura organizacional que dispõe de níveis hierárquicos, regras e procedimentos bem definidos, conta com diversas abordagens de avaliação de

desempenho e conta, também, com sistemas de fluxos de informações dentro e fora de seus sistemas formais de controle gerencial.

Em comparação com o trabalho de Moreira e Melo (2017), o presente estudo observou, na organização Delta, aspectos similares aos observados por Moreira e Melo (2017), no sentido de que Visão e Missão, Avaliação de Desempenho, Fluxo de Informações, Uso dos Sistemas e Alterações dos Sistemas são pontos estruturais do modelo de Ferreira e Otley (2009) validados tanto pelo presente estudo quanto em Moreira e Melo (2017).

Beuren et al. (2018), por sua vez, concluem que, ainda que o *framework* de Ferreira e Otley (2009) permita uma análise holística, dois pontos chamaram atenção em sua análise: (1) o modelo não foi bem sucedido na captação de aspectos culturais intrínsecos, no sentido de que a metodologia não elucidou possíveis características particulares ao caso brasileiro; e (2) ainda que o referido modelo capture alguns aspectos das relações de poder, sua caracterização é restrita, já que pouco evidencia sobre os mecanismos de enfrentamento. Essas conclusões de Beuren et al. (2018), assim como as conclusões do presente estudo, revelam que o modelo de Ferreira e Otley (2009) é uma eficiente ferramenta de avaliação das estruturas de controle e avaliação de desempenho enquanto aborda o aspecto holístico, mas apresenta ineficiências na visualização dessas estruturas em profundidade – no caso do presente estudo, a falta de uma tipificação de planos estratégicos impediu a análise mais profunda deste aspecto.

Por fim, sublinha-se que dois dos achados mais eloquentes deste estudo, advém dos relatos dos entrevistados no sentido de que (1) o Plano de Expansão pode ser visto como uma fonte ativa de adequações a serem implementadas nos sistemas de controle (na forma da AD) – o que está em consonância com os postulados de Ferreira e Otley (2009); e (2) existência da possibilidade de codificação estratégica a partir dos sistemas informativos, conforme relato do Entrevistado 2 – o que não foi previsto por Ferreira e Otley (2009). Esses achados estão alinhados com a proposição de Neis, Pereira e Maccari (2017), que defendem a existência de

uma relação de mão-dupla entre planejamento estratégico e estrutura organizacional. Como consequência, conclui-se que as mudanças nos sistemas de controle tanto podem ser codificadas a partir do Plano de Expansão, como podem ocorrer para assegurar o sucesso do Plano de Expansão.

5 Considerações Finais

A fim de observar as interações entre o Plano de Expansão e o desenho e o uso das estruturas de controle gerencial da organização Delta, o presente estudo adotou o modelo de Ferreira e Otley (2009). A utilização do *framework* em questão resultou na observação de que a empresa em questão conta com declarações formais de missão e visão, sistemas de avaliação de desempenho e de fluxos de informações formais e informais, além um Plano de Expansão formalmente instituído (codificado através da abordagem SWOT e com desdobramentos do 5W2H combinado com o BSC).

As conclusões alcançadas pela análise sugerem que, por um lado, o modelo de Ferreira e Otley (2009) se mostrou eficiente e está alinhado com a realidade observada na estrutura organizacional da empresa investigada – em consonância com Oyadomari et al. (2012). Por outro lado, o modelo não tipifica um ponto relevante de sua própria modelagem (Planos e Estratégias) e a organização Delta, através de seu departamento de *Compliance*, demonstrou desconforto quanto à investigação ampla de todos os seus SCGs. Essas limitações impediram o desenvolvimento de uma análise mais ampla, mas, ainda assim, algumas conclusões podem ser tiradas do presente estudo.

Em primeiro lugar, conforme exposto na discussão acerca dos achados desta pesquisa, o presente estudo permite inferir que o Plano de Expansão pode ser visto como uma fonte ativa de adequações a serem implementadas nos sistemas de controle (na forma da AD) – o que está em consonância com os postulados de Ferreira e Otley (2009). Em segundo lugar, a observação indica que os SCGs também têm o potencial de produzir impactos e adequações no Plano de Expansão (Figura 6). Este segundo achado está alinhado com a proposição de Neis et al. (2017), que defende a existência de uma relação de mão-dupla entre planejamento estratégico e estrutura organizacional.

Em terceiro lugar, além de revelar que o Plano de Expansão da organização estudada nasceu com a codificação de um planejamento estratégico “múltiplo” (SWOT + 5W2H + BSC), a observação do Plano de Expansão e seus desdobramentos ao longo da estrutura organizacional evidenciou que a adoção de uma tipologia clara acerca dos planos e estratégias, que resultam dos SCGs e culminam em adequações aos SCGs, beneficiaria a modelagem proposta por Ferreira e Otley (2009), no sentido de que a definição desta tipologia poderia resultar numa análise mais profunda e detalhada acerca das interações entre o planejamento estratégico, SCGs (e SADs) e estrutura organizacional.

Por fim, uma quarta conclusão que pode ser depreendida da investigação do presente estudo é a constatação de que não só os planos e estratégias devem ser tipificados, como essas tipificações devem levar em conta a possibilidade de que diferentes artefatos estratégicos sejam utilizados conjuntamente na codificação de diferentes diretrizes estratégicas que resultam na criação e/ou adequação de subsistemas dos SCGs. Essa conclusão resulta da percepção de que o Plano de Expansão da organização Delta foi codificado através do uso combinado de três ferramentas de gestão estratégica: (1) matriz SWOT; (2) instrumento 5W2H; e (3) BSC.

Assim, na forma de implicações teóricas, postulamos que o presente trabalho contribui para com a pesquisa contábil em pelo menos quatro aspectos: (1) verificou-se que, na medida em que pode provocar alterações e adequações nos SCGs, o Plano de Expansão impacta ativamente no desenho desses sistemas; (2) tanto os planos e estratégias podem resultar em adequações no desenho dos sistemas de controle, quanto podem ser o resultado desses sistemas adotados pela organização; (3) além de demonstrar que uma tipificação clara acerca de planos e estratégias seriam um incremento relevante para o *framework* adotado, o presente trabalho indica que esta tipificação deve levar em conta a possibilidade de que os planos e estratégias podem resultar da combinação de variados “codificadores” ao mesmo tempo; (4) no caso da organização observada, o modelo de Ferreira e Otley (2009) se mostrou capaz de viabilizar

uma análise holística que resultou na percepção de que a informação gerencial fornecida pelos SCGs da organização Delta é utilizada interativamente pela gestão (*feed-forward*); e (5) em meio ao debate acerca da adoção de análises dos SCGs enquanto pacote ou enquanto sistemas isolados, o presente estudo produziu evidências no sentido de que (a) a adoção de modelos de SCGs na forma de pacote se mostrou eficiente e alinhada com a realidade observada no ambiente corporativo; e (b) a análise holística não requer, necessariamente, a investigação de todos os sistemas e subsistemas de controles organizacionais.

Postula-se, portanto, que, uma vez que o *framework* de Ferreira e Otley (2009) não conta com uma definição clara de planos, estratégia e Plano de Expansão, estudos futuros que adotem o modelo de Ferreira e Otley (2009) podem ser beneficiados pela adoção simultânea de um segundo modelo que permita a investigação profunda dos aspectos estratégicos relativos ao sistema de controle e seus desdobramentos, tal qual a Avaliação de Desempenho. Dessa forma, o estudo culmina em uma contribuição prática que é a sugestão de que estudos posteriores debruçados sobre as relações entre o planejamento estratégico (na forma do Plano de Expansão) e os sistemas de controle adotem uma modelagem dotada de conceituações claras acerca da Estratégia e, mais especificamente, do Plano de Expansão e suas interações com as estruturas e processos de controle gerencial, ou o *framework* de Ferreira e Otley (2009) atrelado à um segundo modelo de planejamento estratégico – a fim de viabilizar uma análise mais profunda acerca das interações entre o Plano de Expansão com as demais faces dos sistemas de controle.

Além das referidas contribuições para com a pesquisa contábil, o presente estudo contribui com a organização estudada ao fornecer um relato detalhado acerca das percepções dos entrevistados e dos respondentes do questionário. Chamam atenção algumas respostas do questionário que apresentaram maior grau de dispersão, dentre elas as questões relativas a sistemas de fluxos de informações e tipo de uso da informação gerencial – que denotam um

possível desentendimento dos colaboradores acerca do uso dos sistemas de informações e uso da informação gerencial pelo líder departamental. Esta percepção de dispersão nas respostas pode sinalizar a necessidade de intensificação de treinamentos e capacitações a fim de dissolver as diferenças observadas nas respostas dos colaboradores.

O estudo contribui, também, com demais empresas que enfrentam dificuldades na codificação de seus planos e estratégias e/ou buscam o alinhamento de seus Planos de Expansão com suas estruturas de controle. Nesse sentido, as observações indicam que uma vez codificado o Plano de Expansão, a formalização de Visão e Missão, bem como a formalização de sistemas de avaliação de desempenho e de fluxos de informações, o uso da informação gerencial, a comunicação do Plano de Expansão, a existência de instrumentos de supervisão e orientação e a adequação do SCG ao Plano de Expansão (e vice-versa) podem contribuir para o sucesso do Plano de Expansão.

Dentre as limitações enfrentadas por esta pesquisa, sublinha-se que, ainda que tenha levado em conta profissionais de diversos níveis hierárquicos, as diligências do presente estudo investigaram apenas um departamento da organização observada e, muito embora a investigação através dos instrumentos de coleta adotados tenha alcançado uma amostragem de nível probabilístico neste departamento, não se pode afirmar que as observações deste setor se estendam à organização como um todo. Além disso, conforme mencionado no longo do estudo, a pesquisa se deparou com restrições impostas pelo departamento de *Compliance* da firma observada, o que impediu a análise de todos os pontos focais descritos no modelo de Ferreira e Otley (2009) e pode, em alguma medida, ter ocasionado ruídos e/ou vieses nos resultados apontados. Por fim, salienta-se, também, que as escolhas metodológicas podem ocasionar vieses na análise. Desta forma, sublinha-se que, possivelmente, diferentes proposições metodológicas resultariam em diferentes análises, achados e conclusões.

Referências

- Abernethy, M.A. & Chua, W.F. (1996). A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, 13: 569-606. doi: 10.1111/j.1911-3846.1996.tb00515.x
- Aguiar, A. B., & Frezatti, F. (2007). Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 1(3), 21-44.
- Amaratunga, D., & Baldry, D. (2001). Case study methodology as a means of theory building: performance measurement in facilities management organisations. *Work Study*. 50. 95-105. doi: 10.1108/00438020110389227.
- Ansoff, H. I., (1965). *Corporate Strategy*. New York. McGraw-Hill.
- Anthony, R. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Harvard Business Press.
- Anthony, R., Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Argyris, C., & Schön, D. (1974). *Theory in Practice Increasing Professional Effectiveness*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Azevedo, C., Oliveira, L., Gonzalez, R., & Abdalla, M. (2013). A Estratégia de triangulação: objetivos, possibilidades, limitações e proximidades com o pragmatismo.
- Bardin, L. (2006). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.

- Barros, A. J. P., & Lehfeld, N. A. de S. (2000). Fundamentos de metodologia: um guia para a iniciação científica. 2. ed. ampliada. São Paulo: Makron Books.
- Barros, A. J. da S., & Lehfeld, N. A. de S. (2007). Fundamentos de metodologia científica. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Berry, A. J., Broadbent, J., & Otley, D. (2005). Management control: theories, issues and performance. 2 ed. New York: Palgrave Macmillan.
- Berry, A.J., Coad, A.F., Harris, E., Otley, D., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*. 41. 2-20. doi: 10.1016/j.bar.2008.09.001.
- Beuren, I. M., & Teixeira, S. A. (2014). Evaluation of management control systems in higher education institution with the performance management and control. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 11(1), 169-192.
- Beuren, I. M., de Souza, G. E., & Portulhak, H. (2018). Análise do desenho e uso do balanced scorecard em um centro de serviços compartilhados. *Gestão & Regionalidade*, 34(101).
- Bititci, U. S., Garengo, P., Ates, A., & Nudurupati, S. S. (2015). Value of maturity models in performance measurement. *International Journal of Production Research*, 53:10, 3062-3085, doi: 10.1080/00207543.2014.970709.
- Bititci, U. S., Garengo, P., Dörfler, V., & Nudurupati, S. (2012). Performance measurement: challenges for tomorrow. *International Journal of Management Reviews*. 14. 305 - 327. doi: 10.1111/j.1468-2370.2011.00318.x.

- Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A. & Platts, K. (2000). Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 20 No. 7, 754-771.
- Broadbent, J.; & Laughlin, R. (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, v. 20, n. 4, 283-295.
- Bryman, A. (2012). *Social Research Methods*. 4th ed. New York: Oxford University Press.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, 3-25.
- Burgelman, R. A., & Grove, A. S. (1996). Strategic Dissonance. *California Management Review*, 38(2), 8–28. doi: 10.2307/41165830
- Chandler, A.D. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of American Enterprise*. Boston: MIT Press.
- Chaves, R. C. (2005). *Resistência à mudança: um estudo das relações entre moderadores individuais e organizacionais, atitudes e comportamentos de servidores de uma instituição pública em processo de mudança* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Chenhall, R. H. (1999). Cultural Influences on Informal Information Sharing in Chinese and Anglo-American Organizations: An Exploratory Study.” *Accounting, Organizations and Society*, 24, N0.7, 561-82.
- 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*, v. 28, 127-168.

- Collins, J. C., & Porras, J. I. (1996). Building your company's vision. *Harvard Business Review*, 74, 5, 65-77.
- Cooper, D. R.; & Schindler, P. S. (2003). Métodos de pesquisa em Administração. 7 ed. Porto Alegre: Bookman.
- Cooper, S., Parkes, C., & Blewitt, J. (2014). Can accreditation help a leopard change its spots? Social accountability and stakeholder engagement in Business Schools. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(2), 234-258. Recuperado de <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2012-01062>
- Crowe, S., Cresswell, K., Robertson, A. et al. (2011). The case study approach. *BMC Med Res Methodol* 11, 100. doi: 10.1186/1471-2288-11-100
- Cummins, Robert A.; & Gullone, Eleonora. (2000). Why we should not use 5-point Likert scales: the case for subjective quality of life measurement. In. Second International Conference on Quality of Life in Cities, Singapore.
- Cunha, P. R., Beuren, I. M., & Guerreiro, R. (2014). Fatores preditivos à desinstitucionalização de hábitos e rotinas na Controladoria: um estudo de caso. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 17(2), 60-77.
- Cunha, P. R., Santos, V. d., & Beuren, I. M. (2015). Artigos de periódicos internacionais que relacionam teoria institucional com contabilidade gerencial. *Revista Perspectivas Contemporâneas*, 01-23.
- Dal Magro, C. B. D., Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2015). Sistema de controle de desempenho como um pacote em empresas nacionais da Região Sul. *Revista Organizações em Contexto*, 11(22), 81-117.

- Deci, E. L., Koestner, R., & Ryan, R. M. (1999). A metaanalytic review of experiments examining the effects of extrinsic rewards on intrinsic motivation.
- Demartini, Chiara & Otley, David. (2019). Beyond the system vs. package dualism in Performance Management Systems design: A loose coupling approach. *Accounting, Organizations and Society*. 86. doi: 101072. 10.1016/j.aos.2019.101072.
- Donaldson, L. (1987). Strategy and structural adjustment to regain fit and performance: In defense of contingency theory. *Journal of Management Studies*, 24 (1), 1-24
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20. doi: 263-282. 10.1016/j.mar.2009.07.003.
- Fisher, Joseph & Pfeffer, Sean & Sprinkle, Geoffrey. (2003). Budget-Based Contracts, Budget Levels, and Group Performance. *Journal of Management Accounting Research - J Manag Account Res*. 15. 51-74. 10.2308/jmar.2003.15.1.51.
- Franco-Santos, M., Otley, D. (2018). Reviewing and theorizing the unintended consequences of performance management systems. *International Journal of Management Reviews*. 20. doi: 690-730. 10.1111/ijmr.12183.
- 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. Recuperado de <https://ssrn.com/abstract=2045992>
- Frezatti, F., Aguiar, A. B. de, Guerreiro, R. (2007). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários

países. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(44), 9-22. Recuperado de <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000200002>

Friis, Hansen, & Vamosi. (2013). On the effectiveness of an incentive payment scheme: Exploring complementarities and substitution among elements of a management control system in a manufacturing firm. *European Accounting Review*.

Gerring, J. (2004). What Is A Case Study And What Is It Good For? *American Political Science Review*, 98(2), 341-354. doi:10.1017/S0003055404001182

Gersick, K., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (2006). De geração para geração: ciclos de vida das empresas familiares. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

Gil, A. C. (1999). Métodos e técnicas de pesquisa social. 5.ed. São Paulo: Atlas.

Gil, A. C. (2008). Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas.

Gordon, L. A.; & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organizational structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, v. 9, n. 1, 33-47.

Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: Integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, 31, pp. 828–853

Govindarajan, V. & Gupta, Anil K. (1985), Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10, issue 1, 51-66, <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eee:aosoci:v:10:y:1985:i:1:p:51-66>.

- Guerreiro, Reinaldo. (2006). Editorial: a abordagem institucional na contabilidade gerencial. *Revista Contabilidade & Finanças*. 17. 3-3. doi: 10.1590/S1519-70772006000100001.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças, USP*, 17(n.spe1), 7-21.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45-62.
- 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].
- Horngren, C. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2000). Contabilidade de Custos. Rio de Janeiro: LTC.
- Ittner, C. D., & D. F. Larcker. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics* 32: 349–410.
- Jenkins Jr, G. D., Mitra, A., Gupta, N., & Shaw, J. D. (1998). Are financial incentives related to performance? A meta-analytic review of empirical research. *Journal of Applied Psychology*, 83(5), 777.
- Jeunon, E. E., Oliveira Júnior, F., Duarte, L. C., & Guimarães, E. H. R. (2020). Lean manufacturing implantation impacts: a study on a large logistics operator. *Revista Gestão & Tecnologia*, 20(3), 305-319.

- Johnson, G., Scholes, K., & Whittington, R. (2005). Exploring corporate strategy: text and cases. 7th. Ed. Harlow: Pearson.
- Kaplan, R.; & Norton, D. A. (1992). The Balanced Scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, v.70, n.1, p.71-80.
- Kaplan, R.; & Norton, D. A. (1997). Estratégia em ação. Balanced Scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- Khandwalla, P. N. (1974). Mass output orientation of operations technology and organizational structure. *Administrative Science Quarterly*. v. 19, n. 1, 74-97.
- Khandwalla, P. N. The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, 275-285.
- Lachini, T. C. (2015). *Fenômeno da governança corporativa: um estudo de caso em uma pequena empresa familiar capixaba* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, ES, Brasil.
- Langfield-Smith, Kim. (2006). A Review of Quantitative Research in Management Control Systems and Strategy. *Handbooks of Management Accounting Research*. 2. 753-783. doi: 10.1016/S1751-3243(06)02012-8.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*. 22, 207-232.
- Likert, R. (1932). A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*. n. 140, 44-53.

- Mahama, H., & Khalifa, R. (2017). *Field interviews*. In: Hoque, Z.; Parker, L. D.; Covaleski, M. A., & Haynes, K. (Org). *The Routledge companion to qualitative accounting research methods*. 321-338.
- Malmi, T.; & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package-opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, v. 19, 287-300.
- Martins, G. A. (2008). Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 8-18.
- Martins, V. A., & Ensslin, S. R. (2020). Avaliação de desempenho no setor público: oportunidades de pesquisa com base nas lacunas identificadas em estudos de casos. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 25(3), 3-22.
- Maxwell, J. A. (1996). *Qualitative research design: An interactive approach*. Sage Publications, Inc.
- Melnyk, S. A., Bititci, U., Platts, K., Tobias, J., & Andersen, B. (2014). Is performance measurement and management fit for the future? *Management Accounting Research*, 25, 173-186.
- Merchant, K. A., & Otley, D. (2020). Beyond the systems versus package debate. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101185.
- Merchant, K. A., & Manzoni, J. F. (1989). The achievability of budget targets in profit centers: A field study. *Accounting for Management Control*, (pp. 496-520). Boston: Springer.
- Merchant, K.; & Van Der Stede, W. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 2nd ed. FT Prentice-Hall, Harlow.

- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw Hill.
- Miller, Danny; & Friesen, P. H. (1982). Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum. *Strategic Management Journal*, v. 3, n. 1, p. 1-25.
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management Science*, v. 29, n. 9, p. 934-48.
- Mintzberg, H., Lampel, J., Quinn, J. B., & Ghoshal, S. (2003). *The strategy process: Concepts, contexts, cases*, 4th ed. Upper Saddle River, NJ: PrenticeHall.
- Mintzberg, H., Lampel, J., Quinn, J. B.; & Ghoshal, S. (2006). *O Processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados*. Trad. Luciana de Oliveira da Rocha. 4.ed. Porto Alegre: Bookman
- Moreira, M.A.; & Melo, E.A. (2017). Diagnóstico e análise para implementação do modelo PMS de avaliação do desempenho em uma indústria de calçados. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 14, n. 32, p. 157-173.
- Neis, D. F., Pereira, M. F., & Maccari, E. A. (2017). Processo de Planejamento Estratégico e Estrutura Organizacional: Impactos, Confluências e Similaridades. *Brazilian Business Review*, 14(5), 479-492.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*. doi: 10.363-382. doi: 10.1006/mare.1999.0115.
- Otley, D. T. & Berry, A. J., (1980). Control, Organisation and Accounting. *Accounting Organizations and Society*, 231-244.

- Oyadomari, J. C. T., Lima, R. G. D., Aguiar, A. B., & Baldussi, C. (2012). Modelo de remuneração variável atrelada ao balanced scorecard. *Tecnologias de Administração e Contabilidade*, 2(1), 33-49.
- Pearce, J.; & Robinson, R. (2007). *Strategic management: formulation, implementation, and control*. Nova York: McGraw-Hill/Irwin.
- Perrow, C. (1967). A Framework for Comparative Organizational Analysis. *American Sociological Review*. Washington. v. 32, p. 194-208.
- Porter, M. (1980). *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. New York: The Free Press.
- Rosa, F. D. (2000). Participação nos lucros ou resultados: a grande vantagem competitiva: como pessoas motivadas podem potencializar resultados e reduzir os custos das empresas. São Paulo: Atlas.
- Sandelin, Mikko. (2008). Operation of Management Control Practices as a Package – A Case Study on Control System Variety in a Growth Firm Context. *Revista Gestão & Tecnologia*. 19. 324-343. doi: 10.1016/j.mar.2008.08.002.
- Santos, R. F. dos. (2008). *Introdução à contabilidade: noções fundamentais*. São Paulo: Saraiva.
- Santos Silva de Souza, V., Beuren, I., & Issifou, M. (2019). Efeitos da avaliação de desempenho na performance gerencial mediada pelo feedback e sistema de recompensas. *Contabilidade, Gestão e Governança*. 22. 38-58. doi: 10.21714/1984-3925_2019v22n1a3.
- Scapens, R.W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 301-321.

- Shields, M. (1997). Research in management accounting by north americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*.
- Silva, R. F. F. (2017). *Evolução de um Sistema de Controlo de Gestão (SCG) de uma empresa com sucessivas alterações na sua estrutura acionista: um estudo de caso* (Dissertação de mestrado). Universidade do Porto, Portugal.
- Silva, C., Silva, C. T., Mucci, D. M., & Beck, F. (2021). Explorando a Interdependência entre Gainsharing e Avaliação de Desempenho em uma Cooperativa de Crédito. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32(87), 398-412.
- Silva, J. R. G. da., & Vergara, S. C. (2003). Sentimentos, subjetividade e supostas resistências à mudança organizacional. *RAE - Revista de Administração de Empresas*, 43(3), 10-21. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-75902003000300002>
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School.
- Sousa De Vasconcellos E SÁ, J. A.; & Hambrick, D. C. (1989). Key success factors: test of a general theory in the mature industrial-product sector. *Strategic Management Journal*, v. 10, p. 367-382.
- Soeiro, T. de M., & Wanderley, C. de A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89). Recuperado de <https://periodicos.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/18254>
- Stede, Wim & Chow, Chee & Lin, Thomas. (2011). Strategy, Choice of Performance Measures, and Performance. *Behavioral Research in Accounting*, doi: 18. 10.2308/bria.2006.18.1.185.
- Swanborn, P. (2010). *Case study research: What, why and how?* London: Sage.

- Tagiuri, R., & Davis, J. (1996). Bivalent Attributes of the Family Firms. *Family Business Review*, Vol. 9, No. 2, pp. 199-208.
- Thompson, A. A., & Strickland, A. J. (2003). *Strategic management: Concepts and cases*. 13th ed., New Delhi: Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited.
- Valmorbida, S., Ensslin, S., & Ensslin, L. (2018). Avaliação de desempenho e contabilidade gerencial: revisão integrativa da literatura para superar as dificuldades de aplicação prática da avaliação de desempenho na gestão organizacional. *Contabilidade, Gestão e Governança*. 21. 339-360. doi: 10.21714/1984-3925_2018v21n3a3.
- Vergara, S. C. (2000). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas.
- Vieira, K. M., & Dalmoro, M. (2008). Dilemas na Construção de Escalas Tipo Likert: o Número de Itens e a Disposição Influenciam nos Resultados? In: XXXII EnANPAD, Anais... Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.
- Wanderley, C. de A., & Cullen, J. (2013). Management accounting change: a review. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 10(4), 294-307.
- Wanderley, C. de A., & Cullen, J. (2013). Management accounting research: mainstream versus alternative approaches, *Contabilidade Vista & Revista*, vol. 22, nº 4, pp. 15-44, abr.
- Wouters, M., e Wilderom, C. (2008). Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4), 488-516.

Wouters, M., Roijmans, D. (2011). Using prototypes to induce experimentation and knowledge integration in the development of enabling accounting information. *Contemporary Accounting Research*, 28(2), 708-736.

Zuccolotto, R., Silva, G. M., Emmendoerfer, M. L. (2010). Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da Teoria Institucional. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 7(3), 233-246.

APÊNDICE A – Questionário

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Olá, colaborador(a).

Você está sendo convidado(a) para participar de uma pesquisa científica desenvolvida no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Esta pesquisa investiga a existência de possíveis impactos de um Plano de Expansão formalmente instituído nos Sistemas de Avaliação de Desempenho da empresa.

Se você aceitar fazer parte do estudo, peço que confirme eletronicamente a opção *SIM* (ao final desta página) e assinale as respostas que considerar mais pertinentes para cada pergunta. Caso queira, fique à vontade para complementar suas respostas no campo “Observações”.

Ressalvo que, ainda que sua participação seja de fundamental importância para o estudo, a participação é voluntária, de maneira que não há obrigatoriedade em participar.

A seguir, apresento as informações sobre a pesquisa e, logo abaixo, seguem meios de contato que você pode usar para esclarecer quaisquer dúvidas que lhe ocorram. Fique à vontade para entrar em contato e enviar suas perguntas.

1. A pesquisa tem por objetivo analisar a existência de possíveis impactos de um Plano de Expansão formalmente instituído nos Sistemas de Avaliação de Desempenho da empresa.

2. Para participar da pesquisa, favor informar seu nível de escolaridade e gênero, além de responder de forma online as questões sobre os temas pesquisados.
3. As respostas aos questionários serão submetidas a tratamento e não haverá coleta do nome dos participantes da pesquisa, portanto, não há identificação dos respondentes. Ressalta-se que não há resposta certa ou errada, as respostas devem corresponder à interpretação particular de cada respondente.
4. Os dados coletados serão objeto de análises e serão utilizados única e exclusivamente para os fins desta pesquisa. Os resultados poderão ser publicados em revistas científicas, jornais em geral e congressos científicos, seja em âmbito nacional ou internacional, mediante aprovação da empresa.
5. A participação na pesquisa não gera nenhum benefício ou obrigação de natureza econômica e financeira e/ou qualquer outra natureza entre as partes.

Eventuais dúvidas poderão ser sanadas através do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), localizada na Avenida Fernando Ferrari, nº 514, Bairro: Goiabeiras, CEP: 29075-910, Espírito Santo-ES, Telefone 55 (27) 4009-2794 ou pelos endereços eletrônicos do pesquisador e/ou de seu orientador.

Pesquisador:

Afonso Celso Kinji Takemoto

Mestrando em Contabilidade

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7464-427X>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1297207519621837>

E-mail Institucional: afonso.takemoto@edu.ufes.br

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Espírito Santo
(UFES)

Espírito Santo, ES–Brasil - Telefone: 55 (27) 4009-2794

Orientador:

Profa. Rosimeire Pimentel Gonzaga, Dra.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4889-1482>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3666353568686027>

E-mail Institucional: rosimeire.gonzaga@ufes.br

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Espírito Santo
(UFES)

Espírito Santo, ES–Brasil - Telefone: 55 (27) 4009-2794

Desde já manifestamos nossos sinceros agradecimentos e gratidão por sua colaboração.

Muito Obrigado!

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO DO PARTICIPANTE

Eu declaro de forma livre e consentida, voluntária e gratuita, que aceito participar desta pesquisa e autorizo que os dados coletados sejam utilizados para análises, estudos e publicações (mediante aprovação da empresa) e assegurado meu anonimato.

Questionário

		1				5
Categoria (C)	Pergunta	(Discordo Totalmente)	2	3	4	(Concordo Totalmente)
Visão e Missão (C1)	Compreendo claramente as diretrizes de “Visão” e “Missão” da firma.					
Observações (C1): _____						

Avaliação de Desempenho (C2)	Percebo claramente quais processos a organização utiliza para a avaliação de desempenho individual, de grupo e organizacional.					
Observações (C2): _____						

Percebo claramente
quais são as redes e
os sistemas de
Fluxos, Sistemas e fluxos de
Redes de informação que a
Informações (C3) empresa utiliza para
apoiar o
funcionamento do
Controle Gerencial.

Observações (C3): _____

Percebo claramente
os mecanismos de
Controle Gerencial
Uso dos Sistemas adotados e o tipo de
de Controle (C4) uso que é feito com
a informação
gerencial.

Observações (C4): _____

Mudanças dos
Sistemas de
Controle (C5)

Percebo claramente
como o Controle
Gerencial é alterado
em função das
dinâmicas de
mudanças da
organização e seu
ambiente.

Observações (C5): _____

Plano de Expansão
(C6)

Percebo claramente
a existência de um
Plano de Expansão
da empresa.

Observações (C6): _____

Comunicação (C7)

Percebo claramente
como se dá a
comunicação das
adequações

necessárias ao
 Controle Gerencial a
 fim de viabilizar o
 Plano de Expansão.

Observações (C7): _____

Percebo claramente
 a existência de
 instrumentos de
 supervisão e
 orientação para que
 o Sistema de
 Avaliação de
 Desempenho
 Adaptado ao Plano
 de Expansão (C8) seja
 efetivamente
 praticado em
 consonância com o
 Plano de Expansão.

Observações (C8): _____

Nota. Fonte: Adaptado de “The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis” de Ferreira e Otley, 2009, *Management Account Research*, p. 268, doi:10.1016/j.mar.2009.07.003.

APÊNDICE B – Roteiro das entrevistas

Categoria	Pergunta
Visão e Missão (C1)	Quais são a visão e a missão da organização e como são levadas ao conhecimento dos gestores e empregados? Que mecanismos, processos e redes são usados para transmitir propósitos e objetivos mais abrangentes da organização para os seus membros? (FERREIRA & OTLEY, 2009)
Avaliação de Desempenho (C2)	Quais processos a organização utiliza para a avaliação de desempenho individual, de grupo e organizacional? São avaliações de desempenho objetivas, subjetivas ou mistas, qual a importância das informações e controles formais e informais nesses processos? (FERREIRA & OTLEY, 2009)
Fluxos, Sistemas e Redes de Informações (C3)	Quais as redes e os sistemas de fluxo de informação que a empresa utiliza para apoiar o funcionamento do Sistema de Controle adotado? (FERREIRA & OTLEY, 2009)
Uso dos Sistemas de Controle (C4)	Que tipo de uso é feito com a informação e os diversos mecanismos de controle em vigor? Como os controles e os seus usos diferem entre os níveis hierárquicos? (FERREIRA & OTLEY, 2009)
Mudanças dos Sistemas de Controle (C5)	Como o Sistema de Controle é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e seu ambiente? As mudanças no projeto do Sistema de Controle são feitas de uma forma proativa ou reativa? (FERREIRA & OTLEY, 2009)
Plano de Expansão (C6)	A empresa tem um Plano de Expansão? Como se dá/deu a codificação deste plano e quais as variáveis levadas em conta para a projeção de expansão do negócio?
Comunicação (C7)	Como se dá/deu a comunicação das adequações necessárias ao Sistema de Controle para viabilizar o Plano de Expansão?
Uso do Sistema de Avaliação de Desempenho Adaptado ao Plano de Expansão (C8)	Como se dá/deu a supervisão e orientação para que as diretrizes do Sistema de Avaliação de Desempenho sejam efetivamente praticadas?

Nota. Fonte: Adaptado de “The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis” de Ferreira e Otley, 2009, *Management Account Research*, p. 268, doi:10.1016/j.mar.2009.07.003.

APÊNDICE C – Dados coletados via questionário

O IMPACTO DO PLANO DE EXPANSÃO NO DESENHO E NO USO DOS SISTEMAS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO DO PARTICIPANTE

Eu declaro de forma livre e consentida, voluntária e gratuita, que aceito participar desta pesquisa e autorizo que os dados coletados sejam utilizados para análises, estudos e publicações (mediante aprovação da empresa) e assegurado meu anonimato.

Número de participantes: 13 (100.0%): sim. / 0 (0.0%): não.

Qual o cargo que você ocupa na empresa hoje em dia?

Número de respondentes: 10.

- Supervisor de Compras;
- Supervisão de Inovação;
- Supervisor;
- Comprador;
- Comprador;
- Comprador;
- Supervisão de Compras;
- Analista de Operações Pleno;
- Analista; e
- Comprador.

1. Compreendo claramente as diretrizes de “Visão” e “Missão” da firma.

Número de respondentes: 11.

Observações (Q1): 0.

		Discordo Totalmente		2. coluna		3. coluna		4. coluna		Concordo Totalmente				
		(1)		(2)		(3)		(4)		(5)				
		Σ	%	-	-	Σ	%	Σ	%	Σ	%	Σ	%	\bar{X} \pm
Resposta:						-	-	1x	9,09	-	-	10x	90,91	4,82 0,60

2. Percebo claramente quais processos a organização utiliza para a avaliação de desempenho individual, de grupo e organizacional.

Número de participantes: 11.

Observações (Q2): 0.

		Discordo Totalmente		2. coluna		3. coluna		4. coluna		Concordo Totalmente				
		(1)		(2)		(3)		(4)		(5)				
		Σ	%	-	-	Σ	%	Σ	%	Σ	%	Σ	%	\bar{X} \pm
Resposta:						-	-	4x		3x		4x	36,36	4,00 0,89
								36,36	27,27					

3. Percebo claramente quais são as redes e os sistemas de fluxos de informação que a empresa utiliza para apoiar o Funcionamento do Controle Gerencial.

Número de participantes: 11.

Observações (Q3): 0.

		Discordo Totalmente		2. coluna		3. coluna		4. coluna		Concordo Totalmente				
		(1)		(2)		(3)		(4)		(5)				
		Σ	%	-	-	Σ	%	Σ	%	Σ	%	Σ	%	\emptyset \pm
Resposta:						1x	9,09	2x	18,18	4x	36,36	4x	36,36	4,00 1,00

4. Percebo claramente os mecanismos de Controle Gerencial adotados e o tipo de uso que é feito com a informação gerencial.

Número de participantes: 11.

Observações (Q4): 0.

		Discordo Totalmente		2. coluna		3. coluna		4. coluna		Concordo Totalmente				
		(1)		(2)		(3)		(4)		(5)				
		Σ	%	-	-	Σ	%	Σ	%	Σ	%	Σ	%	\emptyset \pm
Resposta:						1x	9,09	3x	27,27	3x	27,27	4x	36,36	3,91 1,04

5. Percebo claramente como o Controle Gerencial é alterado em função das dinâmicas de mudanças da organização e seu ambiente.

Número de participantes: 11.

Observações (Q5): 0.

		Discordo Totalmente		2. coluna		3. coluna		4. coluna		Concordo Totalmente			
		(1)		(2)		(3)		(4)		(5)			

APÊNDICE D – Entrevista 1

Horário agendado: 18:30.

Horário de chegada (Pesquisador): 18:06.

Horário de início: Tour - 18:45 / Entrevista – 19:15.

Local: Matriz.

Tempo de casa: -

Cargo: Gerente de Compras.

Posicionamento no organograma/hierarquia: Gestão Nível 2 (responde diretamente ao Vice-Presidente – Nível 1).

Cargos anteriores: Trainee – Toda a operação, gerência de loja, call-center e cargo atual.

Tamanho da Equipe: 60 pessoas.

(Tem) Acesso ao Sistema de Controle: Sim.

(Tem) Percepção de Sistema de Controle: Sim.

(Tem) Percepção de Desempenho: Sim.

(Tem) Percepção de Avaliação de Desempenho: Sim. Avaliação de Indicadores e Metas (Cadastradas no início do ano – “Desdobramento do BSC”) e Avaliação de Desempenho (Ruim, Regular, Bom e Excelente – Inovação, Foco no cliente, Foco no resultado – Parâmetros dados pelo RH para todos os colaboradores).

Como percebe a configuração do Ambiente: Ambiente de pressão.

Características do entrevistado: -

Percepção de características da equipe: -

Entrevista 1

Categoria	Pergunta
Visão e Missão	Quais são a visão e a missão da organização e como são levadas ao conhecimento dos gestores e empregados?
(C1)	O entrevistado limitou-se a dizer que as declarações de visão e missão da empresa constam no website.
Avaliação de Desempenho	A avaliação de desempenho da firma é feita de forma objetiva, subjetiva ou mista?
(C2)	O entrevistado demonstrou que existe um sistema de avaliação de desempenho formal e sinalizou que, em sua interpretação, a avaliação de desempenho é mista.

Em defesa de sua visão, argumentou que a AD é mista pois incorre de alguns mecanismos de avaliação que são de conhecimento do colaborador avaliado e, também, outros mecanismos que fogem ao conhecimento de quem é avaliado.

Qual a importância dos instrumentos de controle formais e informais para a avaliação de desempenho?

O entrevistado disse acreditar que os instrumentos de controle (formais e informais) são elementos fundamentais para a estratégia e para o desempenho da organização, mais especificamente, vital para o desempenho dos colaboradores em sua equipe (devido à remuneração variável, que resulta da AD subjetiva). Além disso, o entrevistado argumentou que os instrumentos adotados permitem feedback (e acompanhamento/desenvolvimento junto aos colaboradores) e clareza acerca dos valores/premiação/bônus.

Fluxos, Sistemas e Redes de Informações (C3) Quais as redes e os sistemas de fluxos de informação que a empresa utiliza para apoiar o funcionamento do Controle Gerencial?

O entrevistado afirmou que a organização conta com variados sistemas de fluxos de informação. Dentre eles, mencionou a existência de sistemas de informação e comunicação desenvolvidos internamente (Exemplos/Nomes: “Senior” – utilizado pelos departamentos de RH, Campanha e Vendas) e externamente (“Mercado Eletrônico” – utilizado pelo departamento de Vendas).

Uso dos Sistemas de Controle (C4) A firma adota um uso interativo ou diagnóstico dos Sistemas de Controle de Desempenho?

Segundo o entrevistado, a organização faz Uso Diagnóstico dos sistemas de controle e desempenho. O entrevistado argumentou que a geração de informação gerencial e as variáveis da Avaliação de Desempenho são claras e ficam à disposição dos colaboradores como forma de incentivo à meritocracia. Além disso, reiterou que percebe o uso dos sistemas como diagnóstico, pois acredita que as diretrizes

seguidas não partem desses sistemas, mas sim do planejamento estratégico da organização (matriz SWOT).

As mudanças no desenho do Sistema de Controle de Desempenho são feitas de forma proativa ou reativa?

**Mudanças dos
Sistemas de
Controle (C5)**

O entrevistado relatou existir um esforço no sentido de viabilizar as mudanças proativas, ou seja, antecipação das dificuldades e implementação de correções/adaptações antes de acontecerem as dificuldades. Apesar disso, argumentou que os SCGs da organização são muito bem consolidados, o que gera casos em que a mudança se dá de maneira reativa.

Exemplo de mudança reativa: mudança como consequência da adoção de novos processos. Nesse caso, o entrevistado relatou que, ocasionalmente, a adoção de novos processos pode implicar na constatação de necessidade de mudanças organizacionais que, portanto, são reativas – ocorrem em função da constatação de que existe(m) outro(s) método(s) mais eficiente(s) para subsidiar o(s) novo(s) processo(s) recentemente implementado(s).

A firma conta com um Plano de Expansão formal? Como se dá/deu a codificação deste plano, ou seja, o que foi levado em conta para a projeção de expansão do negócio e institucionalização do Plano de Expansão?

**Plano de
Expansão (C6)**

“Sim.”

O entrevistado relatou que a organização planeja o crescimento e este planejamento é subsidiado pelo SWOT.

- (1) Existência formal do Plano de Expansão: o Plano de Expansão é visto pelo entrevistado como um desdobramento do SWOT (“Plano Macro” e “Plano Detalhado” como ponto de partida para planos de ação), que resulta em diretrizes estratégicas e documentação de fraquezas, soluções, metas e
-

prestação de contas baseadas no método 5W2H - “WHs” como ferramenta norteadora do Plano Detalhado;

- (2) Como se deu essa codificação: o entrevistado demonstrou que a codificação do Plano de Expansão se dá/deu “organicamente”, ou seja, a lógica e a aplicação prática do Plano de Expansão já existiam de maneira informal e foram formalizadas através uma consultoria externa que teve como objetivo a implementação do método 5W2H;
- (3) Sobre a lógica do SWOT: o entrevistado demonstrou que o SWOT permite a abordagem de uma análise “Ameaça (X) Oportunidade” para identificar e aproveitar oportunidades de crescimento;
- (4) Sobre a Cultura Organizacional: além do SWOT como ponto de partida do Plano de Expansão, o entrevistado sugeriu que o Plano de Expansão também leva em conta o crescimento organizacional atrelado ao crescimento individual dos agentes, ou seja, o crescimento das operações como consequência de uma relação Win-Win com os colaboradores – associação do crescimento individual com o crescimento coletivo/organizacional.

A firma conta com instrumentos de comunicação para informar os colaboradores a respeito das adequações necessárias ao Sistema de Controle de Desempenho a fim de viabilizar o Plano de Expansão?

Comunicação “Sim”.

- (C7) O entrevistado relatou a existência de sistemas de comunicação diferentes para diferentes setores, porém sistemas iguais dentro desses setores, ou seja, todos os departamentos fazem uso de sistemas de comunicação, mas o sistema utilizado por um departamento não é (necessariamente) o mesmo utilizado por outro departamento.
-

Exemplo: os Sistemas de Metas para o Departamento de Compras (Tableau e Campanha) fornecem instrumentos de comunicação entre colaborador e líder/gestor.

	A firma conta com instrumentos de supervisão e orientação para que as diretrizes do Sistema de Avaliação de Desempenho sejam efetivamente praticadas em consonância com o Plano de Expansão?
Uso do Sistema de Avaliação de Desempenho Adaptado ao Plano de Expansão (C8)	“Sim”. O entrevistado relatou que percebe a Cultura Organizacional como instrumento fundamental para a consonância entre SAD e Plano de Expansão. Segundo o entrevistado, a Cultura Organizacional estabelece a importância do crescimento individual e coletivo, reforça a clareza do estabelecimento e consecução das metas e reforça a relação Win-Win entre a organização e os colaboradores. Nesse contexto, o entrevistado relatou ser o papel do líder instigar a cultura organizacional no colaborador.

Palavras/termos mais mencionados: SWOT, KPI e Estratégia.

*Observação: Após a entrevista, o entrevistado, voluntariamente, discorreu sobre o início da organização, o crescimento das operações, o uso da matriz SWOT e surgimento de novas linhas de operação. Segue abaixo.

1. Segundo o entrevistado, a organização teve início como uma empresa especializada no reparo de vidros automotivos. Contudo, o primeiro gestor “desacreditou” o negócio de reparo em vidros automotivos e abdicou da empresa. Neste momento, houve uma sucessão e os novos gestores aproveitaram os contatos comerciais e network da antiga empresa e fundaram a atual empresa com um novo modelo de negócio.

A empresa anterior era exclusivamente dedicada ao reparo em vidros automotivos. A nova empresa (segunda geração) caracterizou-se pelo comércio varejista e atacadista de peças automotivas em geral, com fortes vínculos comerciais com seguradoras de automóveis. Configurou-se nesta nova empresa, então, a manutenção do serviço de reparo em vidros automotivos adicionada da especialização em gestão e atendimento de demandas das seguradoras.

Nos anos 2000, a organização passou a buscar inovação de produtos e serviços. Neste contexto, um produto inovador lançado no mercado foi o serviço de seguro de vidros automotivos. Este produto teve boa aceitação e, junto com o modelo de negócio de atendimento de demandas de seguradoras por reparos automotivos diversos, viabilizou o crescimento da organização.

2. A organização hoje: as operações da empresa resumem-se ao recebimento de demandas de seguradoras através do call-center e encaminhamento dessas demandas para os setores de comércio e serviços. As seguradoras terceirizam o recebimento de demandas, de maneira que ao ligar para a seguradora para solicitar o reparo de seu automóvel, o cliente é direcionado para o call-center da firma estudada. A firma estudada recebe a demanda e encaminha para o departamento mais apropriado (comércio de peças automotivas e/ou serviços de reparos automotivos).

3. O entrevistado sublinhou a importância do alinhamento comercial com as seguradoras, de forma que, na visão do entrevistado, este alinhamento foi crucial para o crescimento da organização.

4. SWOT: o entrevistado relatou que as diretrizes e os planos de ação resultantes do SWOT se desdobram em diretrizes orçamentárias. Relatou também que, através da matriz

SWOT, a direção da organização constatou a dependência de serviços relativos à reparos em vidros automotivos. Nesse caso, o desdobramento do SWOT culminou na solução que fomentou o crescimento da organização: ofertar novas linhas de produtos (que resultou na oferta de peças automotivas em geral).

APÊNDICE E – Entrevista 2

Horário agendado: 17:00.

Horário de chegada (Pesquisador): 16:38.

Horário de início: 17:24.

Local: Matriz.

Tempo de casa: 15 anos.

Cargo: Supervisor de Compras.

Formação: Marketing e Gestão de Pessoas / MBA Inteligência de Mercado.

Posicionamento no organograma/hierarquia: Cargo estratégico, nível de confiança, nível de gestão intermediário, responde à gerência geral (que responde à diretoria).

Cargos anteriores: Vendedor, Gerente de Unidade (PdV) de várias unidades nível Brasil, Supervisor de Vendas Call Center.

Tamanho da Equipe: 15.

(Tem) Acesso ao Sistema de Controle: Sim.

(Tem) Percepção de Sistema de Controle: Sim. (1) Comunicação: Direção preocupada com a comunicação clara das diretrizes estratégicas para todos os níveis hierárquicos (exemplo: foco expressamente claro B2B e B2C e comunicação do foco em tecnologia); (2) Execução: Intenção similar, medição da eficiência da comunicação através de Mapas de KPI (BSC-KPI-Dashboards do sistema para avaliação de performance). Importância do KPI: foco nos resultados.

*Exemplo de KPI Base: Remuneração atrelada à faturamento e margem (Dept Compras/Vendas -> Sistema mostra rendimento do dia anterior) – Estratégia Corporativa: Remuneração Variável.

(Tem) Percepção de Desempenho: Sim. Percebe a Avaliação de Desempenho pautada em 2 pilares: (1) Quantitativo – KPI (KPI níveis de “consecução da meta”) e foco nos resultados; (2) Qualitativo no universo de comportamento – Avaliação comportamental dos colaboradores (Pilares qualitativos: comunicação, relacionamento interdepartamental, ética e compliance, entusiasmo, motivação, proatividade, etc).

Como percebe a configuração do Ambiente: Estrutura física excelente (prédio novo), ambiente e clima organizacional positivos e cuidados com zelo para continuarem assim. Ações vindas do Departamento Humano (DHO), da Direção com foco na criação de atmosfera positiva para os colaboradores. Instrumentos de trabalho sempre à disposição.

Características do entrevistado: Perfil controlador e influenciador. Relacionamentos humanos. Liderança exigente. Comunicação se dá através de indicações/modus operandi da empresa, mas os líderes têm abertura para se comunicar com suas equipes e transmitir as diretrizes.

Características da equipe: Em torno de 15 pessoas. Comprometida. Criativa. Perfil parecido com o líder (comunicativos, extrovertidos e comunicativos). Gestor participa do processo de seleção de novos colaboradores – em todas as etapas – juntamente com o DHO.

Entrevista 2

Categoria	Pergunta
<p>Visão e Missão (C1)</p>	<p>Quais são a visão e a missão da organização e como são levadas ao conhecimento dos gestores e empregados?</p> <p>(1) Ser um negócio bom para as 3 partes (clientes, colaboradores e acionistas); (2) Construir um negócio de longo prazo, gerando valor e rentabilidade; e (3) Melhoria contínua; (4) Valores.</p> <p>O entrevistado respondeu assertivamente sem consultar o site da empresa.</p>
<p>Avaliação de Desempenho (C2)</p>	<p>A avaliação de desempenho da firma é feita de forma objetiva, subjetiva ou mista?</p> <p>Segundo o entrevistado, a avaliação de desempenho é Objetiva, pois as perguntas e respostas acerca da AD são binárias. Além disso, também é objetiva pois avaliador e avaliado tem igual informação sobre os aspectos e variáveis acerca da AD.</p> <p>Qual a importância dos instrumentos de controle formais e informais para a avaliação de desempenho?</p>

O entrevistado relatou que os instrumentos permitem o fornecimento de feedback direcionado e objetivo ao colaborador acerca de sua performance (qualitativa e quantitativa). Além disso, o entrevistado relatou que a AD é feita com base em instrumentos de controle formais – o portal corporativo fornece ao colaborador seus indicadores de desempenho (KPI).

Fluxos, Sistemas e Redes de Informações (C3) **Quais as redes e os sistemas de fluxos de informação que a empresa utiliza para apoiar o funcionamento do Controle Gerencial?**

O entrevistado sinalizou que a comunicação interna (departamental) se dá através de Paineis de Tableau, Sistemas de comunicação interna (SMI – Sistema de comunicação desenvolvido internamente), Microsoft Teams e Planner, além de Planilhas de priorização de atividades compartilhadas – que permitem acesso simultâneo à equipe).

Uso dos Sistemas de Controle (C4) **A firma adota um uso interativo ou diagnóstico dos Sistemas de Controle de Desempenho?**

Segundo o entrevistado, a organização adota um uso Interativo dos SCGs, de maneira que esses sistemas servem para alinhamento, direcionamento e busca por melhorias, bem como viabilizar o ajuste de formatos de medição e os processos adotados/praticados. O entrevistado relatou que os SCGs funcionam como fonte de informações claras para o colaborador e como um instrumento de fomento à meritocracia (na medida em que fornecem KPIs e permitem o acompanhamento da consecução de metas em tempo real).

Mudanças dos Sistemas de Controle (C5) **As mudanças no desenho do Sistema de Controle de Desempenho são feitas de forma proativa ou reativa?**

Na visão do entrevistado, as mudanças se dão de forma “mais proativa”, mas existem situações em que as mudanças são reativas.

- Exemplo: quando a informação gerada pelo Sistema de Controle não transmite o necessário para a tomada de decisão, busca-se uma mudança quando uma dificuldade ou problemas operacionais (por exemplo, ineficiência do sistema) possam surgir. Portanto, a organização busca sempre o ajuste proativo mas, em situações em que se verifica a necessidade de mudança posterior ao surgimento de dificuldades, mudanças reativas tomam plano no Sistema de Controle.

A firma conta com um Plano de Expansão formal? Como se dá/deu a codificação deste plano, ou seja, o que foi levado em conta para a projeção de expansão do negócio e institucionalização do Plano de Expansão?

**Plano de
Expansão (C6)**

- (1) Sim, existe um Plano de Expansão formal. O colaborador relatou que a empresa conta com 70 unidades e quer ter 100 unidades até 2024. Relatou, também, que a firma tem operações na Colômbia e busca o crescimento das operações internacionais. Relatou, também, que a estrutura física montada (matriz) está operando em 50% da capacidade (capacidade ociosa para crescimento) – e acredita que a capacidade ociosa revela a intenção de crescimento. Segundo o entrevistado, o processo de internacionalização (operações na Colômbia) iniciou-se com apenas um produto (vidro) e já existe um plano de crescimento dessas operações com oferta de mais produtos no portfólio naquele país. O entrevistado entende que, no momento, a organização está focada na prospecção e captação de novos clientes, produtos, serviços e negócios em suas operações internacionais.
 - (2) Codificação: O colaborador relatou que percebe a capacidade de investimento é o ponto focal do plano de expansão, no sentido de que a saúde financeira, o impacto do investimento no médio prazo (5 anos) e as necessidade de novas fontes de receita (diversificação de produtos, serviços e portfólio) “devem” ser (“provavelmente são”) levadas em conta na codificação das diretrizes do Plano de Expansão.
-

(3) O entrevistado relatou que a institucionalização do plano de expansão se deu através do BSC. Nesse sentido, afirmou que o SWOT é importante para os desdobramentos das diretrizes do BSC, ou seja, acredita que a informação gerada pelo SWOT aponta para as necessidades da organização. (Exemplo: a necessidade de diversificação de fontes de receita culminou na decisão estratégica de iniciar operações na Colômbia).

O entrevistado relatou que a institucionalização do Plano de Expansão se dá através dos desdobramentos gerados pelo BSC e comunicados através de reuniões e fluxos de informações.

A firma conta com instrumentos de comunicação para informar os colaboradores a respeito das adequações necessárias ao Sistema de Controle de Desempenho a fim de viabilizar o Plano de Expansão?

“Sim”.

Comunicação

(C7)

O entrevistado relatou que existem instrumentos de compartilhamento de informação que permitem a visualização da consecução do plano de expansão e permitem a indicação de adequações necessárias para atingir o plano de expansão. (Ex.: O holdmap dos planos). Relatou que a comunicação também pode ser simples, através de e-mails para a comunicação de etapas e processos concluídos, bem como indicar a consecução do plano de ação 5W2H e comunicação com o responsável por possíveis pendências.

Uso do Sistema de Avaliação de Desempenho Adaptado ao

A firma conta com instrumentos de supervisão e orientação para que as diretrizes do Sistema de Avaliação de Desempenho sejam efetivamente praticadas em consonância com o Plano de Expansão?

Plano de Expansão (C8) O entrevistado relatou que a organização não conta com instrumentos para a supervisão e orientação que viabilizem a prática efetiva das diretrizes dos SCGs em consonância com o Plano de Expansão.

Contudo, relatou que a avaliação de desempenho é qualitativa e quantitativa. Sendo assim, quando o KPI funciona bem e apresenta bons índices, o plano de expansão é alcançado. Por outro lado, se o KPI individual indica um resultado “aquém”, pode demandar a intervenção do gestor/líder departamental.

Reportou necessidade de avanço no que diz respeito ao alinhamento de avaliação de desempenho com plano de expansão (criação de um instrumento formal que faça a ponte clara entre AD e plano de expansão).

Nota. Fonte: Adaptado de “The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis” de Ferreira e Otley, 2009, *Management Account Research*, p. 268, doi:10.1016/j.mar.2009.07.003.

Palavras/termos mais mencionados: KPI, BSC e SWOT.

APÊNDICE F – Entrevista 3

Horário agendado: 14:30.

Horário de chegada (Pesquisador): 14:00.

Horário de início: 14:30.

Local: Matriz.

Tempo de casa: 5 anos.

Cargo: Gerente Comercial.

Posicionamento no organograma/hierarquia: Gestão Nível 2 (No sentido de que responde diretamente ao V.P. – Nível 1).

Cargos anteriores: Trainee – Toda a operação, gerência de loja, call-center e cargo atual + precificação + financeiro.

Tamanho da Equipe: 3 equipes – 50 pessoas (total).

(Tem) Acesso ao Sistema de Controle : Sim.

(Tem) Percepção de Sistema de Controle : Sim.

(Tem)Percepção de Desempenho: Sim. Percebe uma AD ancorada em indicadores e metas (Cadastradas no início do ano – “Desdobramento do BSC”) e Avaliação de Desempenho (Ruim, Regular, Bom e Excelente – Inovação, Foco no cliente, Foco no resultado – Parâmetros dados pelo RH para todos os colaboradores).

Como percebe a configuração do Ambiente: Ambiente de pressão.

Características do entrevistado: Centralizadora, participação para dar validação e excelente relação com a equipe.

Características da equipe: Três equipes com perfis e funções muito diferentes, leve e responsivo (“auto-responsabilidade”).

Entrevista 3

Categoria	Pergunta
	<p>Quais são a visão e a missão da organização e como são levadas ao conhecimento dos gestores e empregados?</p>
	<p>Missão – Ser um bom negócio para as três partes (clientes, colaboradores e acionistas), buscando melhoria contínua.</p>
<p>Visão e Missão</p>	<p>Visão – Ser um negócio de crescimento sustentável a longo prazo.</p>
<p>(C1)</p>	<p>A entrevistada respondeu “de cabeça” e depois conferiu as declarações de visão e missão no website da organização – as respostas dadas pela entrevistada corresponderam às declarações no website. A entrevistada relatou que a transmissão da Visão e da Missão da organização se dá através de atitude, ou seja, através da Cultura Organizacional.</p>

A avaliação de desempenho da firma é feita de forma objetiva, subjetiva ou mista?

Avaliação de Desempenho Segundo a entrevistada, a avaliação de desempenho da organização é Mista, pois é objetiva (ruim, regular, bom, excelente) e subjetiva, pois não é numérica. “Excelente” = “Superou expectativas”. Além disso, a entrevistada sinalizou que a avaliação é Objetiva no sentido de que todos conhecem as diretrizes de avaliação.

(C2) Qual a importância dos instrumentos de controle formais e informais para a avaliação de desempenho?

Segundo a entrevistada, os instrumentos de controle formais são muito importantes, pois abalizam o alinhamento de expectativas entre organização e colaboradores.

A entrevistada reiterou a importância de se deixar claro quais são as expectativas de PAPÉIS e RESPONSABILIDADES a serem cumpridos pelos colaboradores.

Quais as redes e os sistemas de fluxos de informação que a empresa utiliza para apoiar o funcionamento do Controle Gerencial?

A entrevistada mencionou os seguintes sistemas de fluxos de informações:

Fluxos, Sistemas

e Redes de Informações

(C3)

1. Via Sistema de Controle HCM (sistema terceirizado para gestão de pessoas – “Sênior”) – A entrevistada relatou que, dentro do HCM, existe um módulo de avaliação de desempenho que permite o Feedback e, conseqüentemente, a comunicação entre o líder e os colaboradores, com registros documentados e abertos aos líderes (tais como Histórico de Avaliação de Desempenho e Histórico de Metas e Resultados).
 2. Via Email – A entrevistada mencionou que o acompanhamento de resultados e bônus (correspondente à remuneração variável) se dá via email (RH apura e encaminha mensalmente).
 3. Comunicação face-to-face – A entrevistada mencionou que há também o fluxo de informações “Face-to-Face”, que posteriormente é registrado no
-

HCM (ou vice-versa, quando o líder registra uma observação no HCM e depois comunica o colaborador face-to-face).

4. A entrevistada relatou que a comunicação de feedback individual sempre é feita face-to-face e, posteriormente, é documentada no HCM.

A firma adota um uso interativo ou diagnóstico dos Sistemas de Controle de Desempenho?

**Uso dos
Sistemas de
Controle (C4)**

A entrevistada afirmou que o uso dos SCGs adotados é interativo, pois a informação da AD é utilizada para definição do PDI (Plano de Desenvolvimento Individual).

*PDI – definição de metas, comportamentos e desenvolvimento de competências dos colaboradores (médio-prazo / semestral-anual).

A entrevistada afirmou que, no curto-prazo, o uso dos SCGs também é interativo. Exemplo: a entrevistada mencionou que a consecução do alcance das metas mensais previamente estabelecidas pode exigir um plano de ação para viabilizar o alcance dos resultados esperados.

As mudanças no desenho do Sistema de Controle de Desempenho são feitas de forma proativa ou reativa?

“Ambos”.

**Mudanças dos
Sistemas de
Controle (C5)**

A entrevistada sinalizou que o processo (de trabalho) está estabelecido e consolidado “há algum tempo”, então só é modificado de maneira reativa quando algo faz necessária uma mudança – mudança reativa.

Por outro lado, a entrevistada afirmou que a mudança é proativa quando da definição de um novo processo ou novo instrumento do Sistema de Controle (Exemplo: Dada a venda de um novo produto, cria-se o aparato necessário para viabilizar a venda deste novo produto – Instrumentos e processos, etc.).

**Plano de
Expansão (C6)**

A firma conta com um Plano de Expansão formal? Como se dá/deu a codificação deste plano, ou seja, o que foi levado em conta para a projeção de expansão do negócio e institucionalização do Plano de Expansão?

A entrevistada relatou que existe um Plano de Expansão formalmente instituído.

- (1) A entrevistada argumentou que a existência de metas de crescimento claramente estabelecidas reflete a existência deste Plano de Expansão.
- (2) De acordo com a entrevistada, o Plano de Expansão é um desdobramento do BSC (que é fundamentado a partir do SWOT). Segundo a entrevistada, a partir da área de negócios foi definida uma estratégia de fortalecimento e redução de vulnerabilidades (SWOT). A entrevistada relatou que as atividades/diretrizes do BSC são determinadas com o fim de mitigar ameaças, aproveitar oportunidades, enaltecer pontos fortes e fortalecer pontos fracos (SWOT), ou seja, SWOT como origem da codificação do BSC.
- (3) Relação de prioridades – De acordo com a entrevistada, a fim de aproveitar novas oportunidades não planejadas, a organização pode vir a deixar certas atividades/diretrizes (do BSC) para trás. Nesse caso, conforme o relato da entrevistada, é feita uma avaliação de risco (Retorno X Esforço), que pode resultar na desistência de certas atividades/diretrizes do BSC.

A firma conta com instrumentos de comunicação para informar os colaboradores a respeito das adequações necessárias ao Sistema de Controle de Desempenho a fim de viabilizar o Plano de Expansão?

Comunicação “Sim”.

- (C7) Segundo a entrevistada, o acompanhamento via HCM é obrigatório, mas existem outros caminhos. Exemplo: gestão à vista (painéis com os KPIs coletivos e/ou individuais à mostra e acessível para todos os colaboradores), Mentorias (agenda de acompanhamento e observação de resultados semanais – avaliação de desempenho e feedback semanais especificamente voltados para possíveis novos líderes).
-

- “Acompanhamento via HCM” – Comunicação líder-colaborador via sistema HCM.

A firma conta com instrumentos de supervisão e orientação para que as diretrizes do Sistema de Avaliação de Desempenho sejam efetivamente praticadas em consonância com o Plano de Expansão?

“Não”.

Uso do Sistema de Avaliação de Desempenho Adaptado ao Plano de Expansão (C8)

De acordo com a entrevistada, a supervisão e a orientação que permitem a consonância do SAD com o Plano de Expansão fazem parte da gestão (visão e abordagem/métodos do gestor), ou seja, cabe ao gestor/líder gerir a supervisão, a orientação e a consecução Plano de Expansão.

Segundo a entrevistada, apesar da arbitrariedade, o gestor/líder conta com indicadores de performance que estão alinhados com o BSC para subsidiar sua gestão – mas a expansão não é necessariamente o objetivo de todas as áreas. Nesse sentido, o gestor alinha esses três pilares (supervisão, orientação e consecução) com base no bom senso e validação do Nível 1 (Diretoria).

*Observação: A fim de dar sustentação à sua percepção, a entrevistada relatou que, na área comercial, todos os indicadores são de crescimento, mas na área de operações esta lógica não é a mesma – manutenção e eficiência como objetivos primordiais.

Nota. Fonte: Adaptado de “The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis” de Ferreira e Otley, 2009, *Management Account Research*, p. 268, doi:10.1016/j.mar.2009.07.003.

Palavras/termos mais mencionados: Gestão, Feedback e Proatividade.