

Sistema de controle gerencial e sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas

Doi: 10.4025/enfoque.v35i3.31344

Caroline Sulzbach Pletsch
Mestre em Ciências Contábeis
Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)
Departamento de Ciências Contábeis
E-mail: caroline.pletsch@udesc.br

Carlos Eduardo Facin Lavarda
Doutor em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Departamento de Ciências Contábeis
E-mail: elavarda@gmail.com

Rosalia Aldraci Barbosa Lavarda
Doutora em Administração
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
Departamento de Ciências da Administração
Endereço: Trindade, Florianópolis – SC, 88040- 900
E-mail: rblavarda@gmail.com

Recebido em: 16.03.2016

Aceito em: 08.09.2016

2ª versão aceita em: 12.09.2016

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar como o Sistema de Controle Gerencial contribui para o equilíbrio das tensões dinâmicas em uma organização. Foi desenvolvida uma pesquisa qualitativa, por meio de um estudo de caso. As técnicas de coleta de dados foram entrevistas, documentos e observação direta. Para a análise dos dados foi adotada a técnica de análise narrativa e análise comparativa de dados, com o auxílio do software Nvivo®. Os resultados indicaram que para equilibrar as tensões dinâmicas existentes na gestão da organização, a mesma utiliza, com maior frequência, sistemas diagnóstico e interativo, visto que estes são utilizados nas atividades diárias, fazendo parte do seu cotidiano. Entende-se que sistemas de crenças e de fronteiras, na organização em estudo, atuam de forma indireta no equilíbrio das tensões dinâmicas, por meio de suporte a gestão. Verificou-se que a proposição inicial, de que o uso em conjunto de sistemas de crenças, fronteiras, diagnóstico e interativo contribuem para o equilíbrio das tensões dinâmicas, se altera a partir dos resultados encontrados na organização. A organização evidenciou uma série de controles utilizados com maior frequência na forma diagnóstica e interativa para o equilíbrio das tensões dinâmicas.

Palavras-chave: Sistema de Controle Gerencial; Modelo Alavancas de Controle; Tensão Dinâmica.

Management control system and its contribution to the balance of dynamic tensions

ABSTRACT

The objective of the study is to analyze how the Management Control System contributes to the balance of dynamic tensions in an organization. A qualitative research through a case study was developed. The data collection techniques were interviews, documents and direct observation. For the data analysis it was adopted the narrative technique of analysis and comparative data analysis, with the help of Nvivo® software. The results indicated that to balance the dynamic tensions existing in the organization of management, it uses most often, diagnostic and interactive systems, as these are used in daily activities, as part of their daily lives. It is understood that belief and border systems, organization, study, act indirectly on the balance of dynamic tensions, by supporting the management. It was found that the initial proposition that the use in series of belief systems, borders, interactive diagnosis and contribute to the balance of dynamic tensions, changes from the results found in the

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

organization. The organization highlighted a number of controls frequently used in diagnostic and interactive way to balance the dynamic tensions.

Keywords: Management Control Systems; Levers Control Model; Dynamic Tensions.

1 INTRODUÇÃO

Sistema de Controle Gerencial (SCG) refere-se ao conjunto de mecanismos de controle utilizados por uma organização (KLOOT, 1997). Corresponde a procedimentos e sistemas que utilizam informações para manter ou alterar as atividades organizacionais (SIMONS, 1987), com o objetivo de direcionar a organização na busca dos objetivos estratégicos (AGUIAR; FREZATTI, 2007; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008) e alcançar os resultados desejados (CHENHALL, 2003).

Para direcionar a organização na busca dos objetivos estratégicos e alcançar os resultados desejados, o SCG possui a função, entre outras, de administrar as tensões organizacionais (SIMONS, 1995; HENRI, 2006; OYADOMARI, 2008; MUNDY, 2010; ZHENG, 2012).

Para equilibrar as tensões dinâmicas existentes na organização, Simons (1995) desenvolveu o modelo alavancas de controle, que consiste nos sistemas de crenças, fronteira, diagnóstico e interativo. Conforme Simons (2000), estas quatro alavancas são necessárias para proporcionar um ambiente de controle eficaz. Para Widener (2007) sistema de crenças e sistema de controle interativo apresentam forças positivas, enquanto que sistema de fronteiras e sistema de diagnóstico são alavancas com forças negativas. De forma geral, o SCG pode contribuir para o processo de inovação, de busca de novas oportunidades, mas também podem inibir o desenvolvimento de novas ideias, influenciando no desempenho da organização (CHENHALL; MORRIS, 1995).

Nesse contexto, este estudo buscou responder a seguinte questão de pesquisa: Como o SCG contribui para o equilíbrio das tensões dinâmicas? Assim, este estudo tem como objetivo analisar como o Sistema de Controle Gerencial contribui para o equilíbrio das tensões dinâmicas, em uma organização.

Estudos desenvolvidos sob esta perspectiva, abordaram o SCG, utilizando-se do modelo

alavancas de controle de Simons (1995) e tensões dinâmicas (SIMONS, 1995, 2000; HENRI, 2006; WIDENER, 2007; OYADOMARI, 2008; MUNDY, 2010; TESSIER; OTLEY, 2012; ZHENG, 2012). No entanto, pouco se tem tratado a respeito das tensões dinâmicas (HENRI, 2006) e a forma como equilibrá-las com a utilização do SCG (MUNDY, 2010).

Diante do exposto, encontrou-se esta lacuna de pesquisa, que busca explorar, por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa dos dados (YIN, 2005), a contribuição do SCG para o equilíbrio das tensões dinâmicas, em uma organização.

O estudo de caso foi desenvolvido em uma cooperativa agroindustrial, pelo fato desta ser uma organização de grande porte e por possuir controles gerenciais formalizados, o que é necessário para a consecução deste estudo. A escassez de evidências sobre o uso do Sistema de Controle Gerencial no contexto das cooperativas, também motivou a realização deste estudo. São necessários mais estudos para compreender como as tensões dinâmicas são gerenciadas nas organizações (HENRI, 2006), o que justifica o presente estudo.

A seção dois apresenta a fundamentação teórica que aborda o Sistema de Controle Gerencial, tensões dinâmicas e proposição teórica. Em seguida, apresenta-se os procedimentos metodológicos, análise dos resultados e considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Na fundamentação teórica são abordados os principais aspectos referente ao Sistema de Controle Gerencial, tensões dinâmicas e proposição teórica.

2.1 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

O controle gerencial permite focar em todas as atividades desenvolvidas, garantindo a sobrevivência da organização, o que o torna

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

uma atividade fundamental (OTLEY, 1994). Diversas atividades são abrangidas pelo controle gerencial, dentre elas, planejamento, coordenação das atividades, comunicação das informações, avaliação das informações, decisão e influência sobre as pessoas, com o objetivo de mudar o comportamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). O controle permite comparar o que foi planejado e o desempenho real, bem como identificar os problemas e realizar ações corretivas (HERATH, 2007).

Os tipos de controles e a maneira como são utilizados são importantes para o sucesso da estratégia da organização (LANGFIELD-SMITH, 1997). Além de controles formais, como planejamento, orçamento entre outros, o controle também inclui aspectos sociais e culturais, o que o faz ser visto como uma combinação de controles formais e informais (COLLIER, 2005).

Controles gerenciais, quando são sistemas completos e não apenas uma regra simples, são denominados de Sistema de Controle Gerencial (MALMI; BROWN, 2008). No âmbito do processo, o SCG garante que as metas e objetivos da organização sejam alcançados. No âmbito da estrutura, é um conjunto de mecanismos de controle, em que cada controle possui uma finalidade específica (KLOOT, 1997).

Sistema de Controle Gerencial, segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300), é uma "integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar

decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho".

Sistema de Controle Gerencial incluem sistemas de planejamento, sistemas de relatórios e sistemas de monitoramento (HENRI, 2006). Para Anthony e Govindarajan (2002) essas atividades acarretam em atividades seguintes, as quais repetem-se num ciclo e por esse motivo, são considerados Sistema de Controle Gerencial.

Frente ao exposto, a organização pode utilizar diversos controles, tanto formais quanto informais, de acordo com suas necessidades gerenciais. No momento que estes mecanismos de controle são utilizados em conjunto, de forma predeterminada e normalmente repetitiva, formam o Sistema de Controle Gerencial, o qual garante que a empresa atinja seus objetivos. Assim, cada organização pode possuir estruturas diferenciadas de controle, segundo sua atividade, mercado de atuação, objetivos, entre outros.

Simons (1995) desenvolveu o modelo alavancas de controle, que consiste em quatro sistemas de controle, sendo estes: sistema de crenças, sistema de fronteira, sistema de diagnóstico e sistema interativo. Nisiyama e Oyadomari (2012) destacam que as alavancas de controle são um dos modelos de gestão mais abrangentes. No Quadro 1 visualiza-se a maneira como as alavancas de controle são utilizadas.

Alavancas de Controle	Utilização
Sistema de Crenças	Uso do Sistema de Controle Gerencial para inspirar e direcionar a busca de oportunidades.
Sistema de Fronteiras	Uso do Sistema de Controle Gerencial para estabelecer limites ao comportamento dos participantes da organização.
Sistema de Controle de Diagnóstico	Uso do Sistema de Controle Gerencial para motivar, monitorar e recompensar o alcance de metas específicas.
Sistema de Controle Interativo	Uso do Sistema de Controle Gerencial para estimular a aprendizagem organizacional e a emergência de novas ideias e estratégias.

Quadro 1-Utilização das alavancas de controle.

Fonte: Adaptado de Simons (1995, p. 7, tradução nossa).

Sistema de crenças e sistema de controle interativo são utilizados para incentivar o comportamento inovador, permitir a busca de oportunidades e estimular a aprendizagem organizacional. No entanto, sistema de controle de diagnóstico e sistema de fronteiras

são utilizados para limitar a busca de oportunidades, garantir que os participantes da organização se comportem conforme as regras e planos pré-estabelecidos e controlar para que os objetivos organizacionais não sejam desviados (SIMONS, 1995, 2000).

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

2.2 TENSÕES DINÂMICAS E PROPOSIÇÕES TEÓRICAS

Na literatura encontram-se alguns termos para se referir a tensão dinâmica, dentre eles, dilema, contradição, incoerência, contraste, conflito, paradoxo, ambiguidade (LEWIS, 2000; ENGLISH, 2001). Neste estudo, adota-se o termo tensão dinâmica, visto que este vem sendo utilizado nos trabalhos que abrangem controle gerencial (HENRI, 2006; WIDENER, 2007; OYADOMARI, 2008; OYADOMARI et al., 2009; OYADOMARI et al., 2010; MUNDY, 2010; ZHENG, 2012; TESSIER; OTLEY, 2012).

Tensões dinâmicas referem-se a contradições, como por exemplo, elogiar o trabalho em equipe e gratificar pelo desempenho individual, buscar operações eficientes e em contrapartida, a inovação e flexibilidade. Compreender as tensões inicia-se com o entendimento das contradições (LEWIS; DEHLER, 2000).

Clegg et al. (2002) definem tensão dinâmica como dois lados opostos e extremos. De um lado tem-se membros da organização livres, independentes e criativos. Do outro lado, tem-se ordem e controle. De forma geral, contradição é o termo comum que aparece nas definições de tensões organizacionais (MAALOUF, 2013).

Cada vez mais as tensões aparecem em estudos organizacionais para descrever demandas conflitantes e contradições (LEWIS, 2000). Isso se deve ao fato de que mudanças tecnológicas, concorrência, diversidade da força de trabalho (LEWIS; DEHLER, 2000), competitividade, processos organizacionais complexos e emergentes (MAALOUF, 2013) impulsionam o surgimento de tensões dinâmicas (LEWIS; DEHLER, 2000).

Gerenciar tensões corresponde a compreensão e desenvolvimento de práticas que auxiliam no equilíbrio destas (SUNDARAMURTHY; LEWIS, 2003), sendo necessário uma visão holística da organização, a fim de gerenciá-las de forma integrada e não individualizada (BLOODGOOD; CHAE, 2010). Clegg et al. (2002) destacam que as tensões são necessárias para manter os gestores distantes das tentações da simplicidade.

A dinâmica de criação de valor trata da

identificação de oportunidades e mobilização de recursos disponíveis para transformá-los em valor para as organizações e para a sociedade. No entanto, nem sempre todas as oportunidades são reconhecidas, devido à falta de atenção e tempo dos indivíduos da organização, os quais são envolvidos nas suas atividades rotineiras. Novas ideias não surgem sem que se dedique tempo e atenção a ela (SIMONS, 1995). Diante do exposto, identifica-se a tensão dinâmica entre a falta de tempo, atenção e a identificação de novas oportunidades.

Para Oyadomari (2008) a tensão dinâmica entre a falta de tempo, atenção e a identificação de novas oportunidades implica na elaboração de informações gerenciais. O autor destaca ainda que os relatórios gerenciais precisam ser bem detalhados e disponibilizados em períodos curtos de tempo, para que contribuam na busca de novas oportunidades, o que é um desafio para os profissionais de Contabilidade Gerencial.

A dinâmica de elaboração de estratégias corresponde a busca e criação de oportunidades em todos os níveis da organização e não somente em um modelo hierárquico. Entende-se que a estratégia pode emergir de todos os níveis da organização, mas para o controle da estratégia, é preciso haver equilíbrio entre o modelo hierárquico e o emergente (SIMONS, 1995). Destaca-se nesta colocação uma tensão dinâmica entre a busca e criação de oportunidades seguindo um modelo hierárquico, em contrapartida com estratégias emergentes.

A dinâmica de comportamento humano baseia-se na imaginação e iniciativa dos colaboradores na busca de oportunidades. SCG são utilizados para os colaboradores cumprirem com os objetivos da organização. No entanto, em decorrência de restrições impostas pelas tarefas ou limitação de recursos, colaboradores podem sentir-se sufocados, reduzindo sua capacidade criativa e de identificação de oportunidades. Logo, as organizações podem estar criando obstáculos, os quais estão influenciando na produtividade de seus colaboradores (SIMONS, 1995). Esses fatos geram tensão dinâmica entre controlar o comportamento dos colaboradores e ao mesmo tempo permitir sua capacidade criativa.

Organizações estão sempre inovando, para

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

alcançar lucros e crescimento. Desta forma, em todos os negócios há uma tensão dinâmica entre lucro, crescimento e controle. A busca de lucros e crescimento podem representar riscos para o negócio quando não há controle adequado. Somente quando há controles adequados, os gerentes podem focar na criação de lucros e somente quando o negócio for rentável os gerentes podem focar no crescimento do negócio. A falta de controles pode acarretar riscos nas transações da empresa, o que pode levar a falência (SIMONS, 2000).

Organizações também possuem um grande dilema entre as demandas de curto e longo prazo. Demandas de curto prazo estão focadas no crescimento do lucro, enquanto que as de longo prazo correspondem a investimentos em capacidades e oportunidades de crescimento (SIMONS, 2000). O ideal é buscar o equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo, pois a continuidade da empresa depende dos resultados obtidos no curto prazo e se focar somente nos objetivos de longo prazo, a empresa pode deixar de cuidar do seu desempenho no curto prazo (OYADOMARI, 2008).

Oyadomari (2008) desenvolveu um quadro de tensões dinâmicas em que abordou a tensão dinâmica flexibilidade *versus* o controle (empresas necessitam responder às mudanças do ambiente, sem perder o controle), competição *versus* cooperação (competição entre gestores por melhor desempenho e cooperação no desenvolvimento dos trabalhos), crescimento *versus* risco (buscar o crescimento da empresa e ao mesmo tempo equilibrar os riscos envolvidos), atenção limitada *versus* oportunidade (falta de tempo e atenção para reconhecer todas as oportunidades) e longo prazo *versus* curto prazo (focar em resultados no curto prazo e também fazer investimentos no longo prazo para o crescimento da empresa).

Pode-se considerar que todas as tensões dinâmicas identificadas com base na literatura podem existir na gestão de uma mesma organização, pois são dilemas gerenciais que vão surgindo ao longo do tempo, de acordo com as influências de fatores externos e internos e, assim, vão fazendo parte do cotidiano da empresa. Para equilibrar as tensões dinâmicas é necessário o entendimento dos controles gerenciais, para

que estes auxiliem na gestão das tensões.

Simons (1995) desenvolveu o modelo de quatro alavancas de controle, sendo elas: sistema de crenças, sistema interativo, sistema de diagnóstico e sistema de fronteira, para equilibrar as tensões dinâmicas existentes nas organizações.

Desta forma, sistema de crenças e sistema de controle interativo são alavancas com forças positivas, que inspiram os membros da organização a buscar, explorar e criar novas oportunidades. Em contraposição, sistema de fronteiras e sistema de controle de diagnóstico são alavancas com forças negativas, para limitar e restringir o espaço que os membros da organização têm para explorar novas oportunidades, assegurando o cumprimento dos objetivos da organização (WIDENER, 2007).

Para controlar e ao mesmo tempo permitir a inovação, a busca de oportunidades e aprendizagem organizacional, o uso do SCG requer intervenção por parte dos gerentes, os quais possuem informações de como utilizar as alavancas de controle para gerenciar as tensões da organização (MUNDY, 2010). Manter um equilíbrio entre controle e flexibilidade se torna importante, em decorrência de que um controle inadequado pode colocar a organização em risco e um controle rígido pode eliminar a flexibilidade e a inovação (HERATH, 2007).

Assim, estabeleceu-se a proposição teórica para a pesquisa:

P1 - O uso em conjunto do sistema de crenças, fronteira, diagnóstico e interativo contribui para o equilíbrio das tensões dinâmicas no cotidiano organizacional.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para responder à questão de pesquisa (Como o SCG contribui para o equilíbrio das tensões dinâmicas?), desenvolveu-se um estudo de caso único (EISENHARDT, 1989). Este método possibilita um agrupamento intenso de evidências, o qual exige uma coleta densa no local da pesquisa (YIN, 2005).

A organização selecionada como objeto do estudo foi uma cooperativa agroindustrial,

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

fundada a mais de 40 anos. Atualmente, possui unidades de negócios distribuídas pelo Brasil e tem aproximadamente 1.600 funcionários. A especificidade desta organização justifica o interesse da pesquisa, pois trata-se de uma empresa de grande porte e que possui controles gerenciais formalizados.

Os procedimentos necessários para elaboração da pesquisa por meio de um protocolo, corresponde a definição das técnicas de coleta de dados, as quais foram: entrevistas, análise de documentos e observação direta não-estruturada (DENZIN; LINCOLN, 2006). Para a coleta de dados correspondente as entrevistas, elaborou-se um roteiro de entrevista composto com questões semiestruturadas e abertas.

As entrevistas foram realizadas com o Diretor Vice-Presidente, o Diretor Secretário, o Diretor Adjunto, Gerente Técnico/Industrial, Gerente Operacional, Gerente Comercial, Gerente Administrativo/Financeiro e três gerentes de entrepostos; as mesmas foram gravadas e transcritas na íntegra (os entrevistados foram identificados na análise dos dados como: Sujeitos 1, 2, 3...10). As perguntas eram as mesmas para os 10 sujeitos entrevistados, o que gerou um tempo médio de 50 minutos para cada entrevista. Na análise de resultados, optou-se por trazer trechos de respostas de alguns entrevistados, sendo aqueles que se remetiam diretamente ao que estava sendo abordado.

Os documentos consultados no estudo foram o relatório anual, *site* da empresa, demonstrações financeiras, orçamento, organograma e notas explicativas. A observação foi realizada de forma não-estruturada, utilizando-se um bloco de notas para registro dos dados coletados referente ao processo e fluxo de atividades observadas. A coleta de dados ocorreu na segunda semana de novembro de 2014.

As transcrições das entrevistas, análise dos documentos e observação direta propiciaram a triangulação dos dados, conferindo maior confiabilidade dos dados coletados, analisados e apresentados (GODOI et al., 2006). O *software* Nvivo® foi utilizado para auxiliar na análise dos dados. Os *softwares* para análise qualitativa contribuem no gerenciamento e representação dos dados, o que auxilia na pesquisa (FLICK, 2009).

Para a análise dos dados foi adotada a técnica de análise narrativa (GODOI et al., 2006), na qual foram analisadas as entrevistas e selecionados trechos que evidenciam o que se buscou nas categorias do constructo da pesquisa. Com base no marco teórico revisado, elaborou-se o constructo da pesquisa, o qual se visualiza no Quadro 2. As questões que compõe o Sistema de Controle Gerencial foram utilizadas e adaptadas do instrumento de pesquisa do estudo de Alves (2010), o qual teve como base a obra de Simons (1995, 2000). As questões referentes as tensões dinâmicas foram elaboradas a partir do marco teórico.

Sistema de Controle Gerencial	Crença	Valores e Propósitos	Simons (1995, 2000), Bruining, Bonnet e Wright (2004), Collier (2005), Widener (2007), Alves (2010), Oliveira (2012)
	Fronteira	Limites de atuação e comportamentais	Simons (1995, 2000), Bruining, Bonnet e Wright (2004), Collier (2005), Widener (2007), Alves (2010)
	Diagnóstico	Monitoramento Recompensa	
	Interativo	Envolvimento dos gestores Aprendizagem organizacional	
Tensões Dinâmicas	Criação de Valor	Identificação de oportunidades e mobilização de recursos	Simons (1995), Oyadomari (2008)
	Modelo estratégico	Busca e criação de oportunidades na empresa	Simons (1995)
	Comportamento humano	Capacidade criativa e de identificação de oportunidades	Simons (1995), Zheng (2012)
	Crescimento do negócio	Lucros e crescimento Monitorar riscos	Simons (2000), Oyadomari (2008), Zheng (2012)
	Resultados	Curto prazo versus longo prazo	Simons (2000), Oyadomari (2008)

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

	Mudanças do ambiente	Adaptabilidade versus Controle	Lewis (2000), Oyadomari (2008)
	Relacionamento interno	Adaptação e competição	Lewis (2000) Oyadomari (2008)

Quadro 2 - Constructo do estudo.

Fonte: Elaboração própria.

Associada ao constructo, adotou-se a análise comparativa de dados (TROCHIM, 1989), a qual prevê a comparação de um padrão teórico a partir de uma proposição da pesquisa com um padrão resultante da coleta de dados empíricos, verificando-se na prática a teoria revisada.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A organização objeto do estudo corresponde a uma cooperativa agroindustrial. Segundo informações disponíveis em seu *site*, foi fundada a mais de 40 anos por agricultores, os quais se reuniram para constituir a cooperativa devido as dificuldades de armazenamento e transporte de grãos.

A cooperativa possuía em 2014 mais de 25 unidades instaladas em vários estados no Brasil. Suas atividades, conforme *site* da empresa e nota explicativa, abrangem prestação de serviços, no que tange ao recebimento, beneficiamento, armazenagem e comercialização de grãos, serviços de transporte, assistência técnica agrônômica, comercialização de insumos, máquinas, implementos e ferramentas. Trabalha na área industrial com aves e rações e possui supermercados.

De acordo com o organograma da cooperativa, esta é constituída pela Assembleia Geral, Comitê Cooperativo, Conselho Fiscal, Diretoria, Auditorias, Assessoria Jurídica, Gerentes de Divisão (comercial, operacional, técnico, industrial, administrativo/financeiro) e Gerentes de Entrepósitos.

A primeira tensão dinâmica analisada foi a falta de tempo e a atenção dos gestores na identificação de novas oportunidades para criar valor ao negócio. Para equilibrar esta situação, a cooperativa incentiva os colaboradores a se manterem informados, a contribuir com novas ideias e identificar novas oportunidades, o que faz o colaborador se sentir com liberdade para trabalhar. Os trechos a seguir evidenciam esta constatação.

Então a empresa, uma coisa que nós procuramos é nossos colaboradores, principalmente gerência estar sempre em cursos, sempre em busca de informação, por que não é a minha função ir atrás da informação para passar para eles, eles que devem ir atrás do que eles precisam [...] (Sujeito 1).

Nossos profissionais participam de seminários, congressos e cursos, atentos às mudanças e inovações, para implantar na cooperativa dentro do possível (Sujeito 5).

[...] a empresa dá muita oportunidade para buscar ferramentas, trazer ideias, novas tecnologias (Sujeito 10).

Sempre que ocorrem novas oportunidades, são discutidas em reunião, com o Comitê de Crédito para analisar a viabilidade do negócio (Sujeito 2).

As atividades desenvolvidas pela cooperativa para promover a aprendizagem organizacional e incentivar na contribuição com novas ideias são descritas no relatório anual. Ainda, a organização possui um fundo de reserva de assistência técnica, educacional e social, com a finalidade de cobrir gastos com assistência técnica, educacional e social dos cooperados, seus familiares e colaboradores, o que se evidencia em suas demonstrações contábeis e notas explicativas.

O Sujeito 4 destaca que na indústria tem setores específicos para a busca de novas oportunidades, conforme evidencia-se na sua consideração.

[...] tem um setor de P&D, tenho um setor que desenvolve, que busca alternativas para a empresa. Tem o setor de manutenção, tem o setor de engenharia que busca otimizar o processo e trazer ideias do ambiente industrial, tenho o setor de retaguarda de P&D que busca o desenvolvimento de novas embalagens, melhorias de custos, e

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

tenho um setor que fica prospectando o mercado (Sujeito 4).

De acordo com o Sujeito 7, “[...] você tem que delegar, senão você não busca, começa a centralizar, centralizar e acaba ficando muito carregado e não vendo as oportunidades e conversar com a equipe, por que sempre tem alguém da equipe que vê de forma diferente”. Esta consideração demonstra que para equilibrar a tensão entre a falta de tempo, atenção e identificação de novas oportunidades, é preciso delegar as tarefas, fazer com que os colaboradores também se envolvam e trabalhem em equipe na busca de melhorias.

Diante dos relatos dos sujeitos da pesquisa, identificou-se que o sistema de controle interativo é utilizado para equilibrar a tensão dinâmica de falta de tempo e a atenção dos gestores na identificação de novas oportunidades para criar valor ao negócio, visto que para isto é investido em aprendizagem organizacional e os colaboradores são incentivados a se envolverem na busca de novas oportunidades.

A segunda tensão dinâmica analisada refere-se as restrições impostas pelas tarefas ou limitação de recursos que podem reduzir a capacidade criativa e de identificação de oportunidades. Para equilibrar esta tensão, a organização analisa a capacidade financeira para poder atender as necessidades dos colaboradores. Esta constatação evidenciou-se na narrativa do Sujeito 1 “é preciso medir a capacidade financeira, a capacidade da empresa, porque não é só construir, construir, para o funcionário as vezes é fácil colocar equipamento para ser mais fácil o trabalho, mas também tem que verificar a viabilidade”.

Outra situação que pode influenciar na capacidade criativa e de identificação de oportunidades, segundo o Sujeito 9, é a avaliação da capacidade de pagamento e crédito dos clientes: “[...] se você abrir mão para vender para quem quiser, você vai atingir a meta de vendas, mas tem a meta de recebimento [...]”. Assim, a empresa busca o equilíbrio desta situação por meio da análise de crédito, para evitar a inadimplência.

O Sujeito 10 considera que a política de acesso limitado a *internet* influencia na capacidade criativa e de identificação de oportunidades, tendo em vista que esta ferramenta poderia ser utilizada para a busca de informações que

contribuam para o surgimento de ideias. No entanto, foi relatado que os colaboradores não a utilizam adequadamente, o que pode ser percebido na sua consideração “[...] Tem algumas regras, por exemplo, acesso limitado a *internet* [...] ele (funcionário) tem o tempo de buscar algo novo, como tem aquele que extrapola, não utiliza essa ferramenta de forma adequada”.

Frente as considerações dos entrevistados sobre as restrições impostas pelas tarefas ou limitação de recursos e a redução da capacidade criativa e de identificação de oportunidades, verifica-se que para equilibrar esta tensão, a cooperativa utiliza sistema de controle de fronteiras e interativo.

Os controles que permitem a análise da situação financeira da empresa para poder atender as ideias, sugestões e oportunidades que envolvam desembolso de valores, são utilizados na forma de sistema de fronteiras. Ainda, na forma de fronteiras, o código de ética, estatuto, instruções normativas e regulamentos internos, conforme observação e anotação em bloco de notas, são utilizados para limitar o comportamento dos membros da organização, como exemplo dado pelo Sujeito 10, do acesso limitado a *internet*. Em contrapartida, os controles interativos são utilizados para que haja a comunicação entre os membros da organização, conforme o Sujeito 2 “Os colaboradores conversam com seus gerentes, levam as ideias para eles e é conversado no comitê de crédito”.

A terceira tensão dinâmica corresponde a busca de lucros e crescimento e ao mesmo tempo monitorar os riscos decorrentes deste crescimento, por meio de seus controles. Para equilibrar esta tensão, a cooperativa realiza projetos de viabilidade, conforme relatado pelo Sujeito 3: “Tem que avaliar muito no que a gente vai fazer a expansão, analisar, ver o potencial e a viabilidade na frente, [...] os números é que vão decidir o que é melhor [...]”. O risco sempre tem, a questão é montar um projeto bom”. Da mesma forma, o Sujeito 2 destacou que “São feitos estudos de viabilidade, no Comitê de Crédito são analisados os riscos e todos os riscos são calculados antes de expandir o negócio”.

O Sujeito 8 destacou que “[...] o risco é constante, só que precisa analisar bem, se informar bem, para diminuir os riscos”. Um exemplo foi dado pelo Sujeito 7:

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

Hoje a cooperativa está fazendo estudo de viabilidade para colocar um posto de combustível, estamos fazendo o estudo de viabilidade, estamos conversando, vendo os prós e contras e vamos tomar a decisão, pode não ser acertado, mas pelo menos você tem as oportunidades e ameaças.

A partir dos relatos dos entrevistados, constata-se que a organização utiliza sistema de diagnóstico e interativo para equilibrar a tensão de buscar lucros e crescimento e ao mesmo tempo monitorar os riscos decorrentes deste crescimento. Para isto, utiliza-se de projetos de viabilidade na forma de diagnóstico e reuniões, conversas entre os membros da organização na forma interativa.

A busca por resultados no curto prazo e também resultados sustentáveis no longo prazo se refere a quarta tensão dinâmica. Diante disto, a cooperativa trabalha no curto prazo com a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), em que é estipulado um valor a ser atingido para o resultado do exercício, o que foi evidenciado na consideração do Sujeito 4:

O curto prazo te dá sustentação momentânea, são fornecidas muitas informações para nossa equipe, todos os supervisores sabem do resultado financeiro da empresa e nós trabalhamos com o PLR, onde existe uma meta financeira, que é o lucro efetivamente, que é uma base do PLR [...].

O Sujeito 1 destacou que “[...] como você avalia a participação com funcionário, você tem que estipular uma lucratividade dentro da cooperativa [...] para pagar seus investimentos, para pagar o custo operacional e todo mundo quer trabalhar com uma margem de lucro [...]”.

Frente ao exposto sobre a tensão dinâmica de resultados no curto prazo e a busca por resultados sustentáveis no longo prazo, a cooperativa utiliza-se de sistema de controle de diagnóstico para equilibrar esta tensão. A PLR é utilizada na forma diagnóstica, em que a partir de um determinado valor estipulado como resultado do exercício, tem-se a participação dos colaboradores nos resultados, o que contribui para o resultado no curto prazo. Fluxos de caixa, planejamento, orçamento e custos também são utilizados na forma diagnóstica para a análise de

investimentos que tragam resultados no longo prazo.

Assim, tem-se o uso do PLR como controle de diagnóstico para o alcance dos resultados no curto prazo e de fluxos de caixa, planejamento, orçamento e custos, também utilizados como controle de diagnóstico, para o alcance dos objetivos de longo prazo, equilibrando a tensão dinâmica de resultados no curto prazo e a busca por resultados sustentáveis no longo prazo.

Organizações precisam ser adaptáveis às mudanças sem perder o controle de suas atividades, o que se refere a quinta tensão dinâmica analisada. Para isto, a cooperativa “Faz uma análise bem detalhada” (Sujeito 3), “Busca se adaptar, mas sempre cuidando os benefícios dessa mudança, analisando se é viável ou não” (Sujeito 2).

O Sujeito 7 traz como exemplo o uso de *tablets*, “[...] surgiu o *tablet*, vamos tirar todos os nossos computadores, não!, você tem que adaptar o nosso sistema para o que vem de novo, você não pode estar comprando coisa que não é necessário [...]”. Da mesma forma, a cooperativa “[...] abriu um posto de recebimento e resfriamento de leite e repassava o produto para outra empresa industrializar [...] chegou uma hora que não foi mais compensatório, nós alugamos essa plataforma de recebimento para a empresa que nós vendíamos, para diminuir custo [...]” (Sujeito 1). O sujeito 4 destacou que “toda a adaptação de um novo procedimento, tem que ser aprovada”.

Diante dos relatos dos entrevistados sobre a tensão de ser adaptáveis às mudanças sem perder o controle de suas atividades, sistema de controle de diagnóstico é utilizado para equilibrar esta tensão, em que se faz planejamentos e análise de viabilidade.

A sexta tensão dinâmica analisada refere-se ao envolvimento interno, que compreende a adaptação e competição. Quando questionados se os colaboradores se adaptam facilmente às mudanças, deixando práticas passadas para a adoção de novas práticas, os sujeitos 1 e 2 responderam que alguns colaboradores são resistentes às mudanças e demoram mais tempo para se adaptarem. Para o Sujeito 3 e 9, depende de cada pessoa, como pode ser verificado nos trechos a seguir.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

Depende, em que local esse trabalhador está, depende do nível de conhecimento, mas geralmente a aceitação é boa. Alguns tem um pouquinho de maior dificuldade de aceitar, de entender, mas como o passar dos dias vão entendendo que aquilo é bom para ele e para a empresa (Sujeito 3).

Isso na verdade depende de pessoa para pessoa, porque as vezes quando a gente muda de um lugar para outro, normalmente, você acaba fazendo algumas mudanças internas, então tem pessoas que se adaptam logo, tem pessoas que demoram um pouco mais (Sujeito 9).

O Sujeito 4 citou um exemplo desta tensão de se adaptar às mudanças, deixando práticas passadas, que se trata de uma nova prática estabelecida pela RN 36, em que determinado período trabalhado, os colaboradores precisam de um tempo de intervalo:

É muito difícil convencer o pessoal do processo, que vai parar o processo por 20 minutos para descansar, se quiser ir ao banheiro, tem muitas pessoas que não querem sair, querem fica ali. É uma nova prática, você tem que fazer treinamento, explicar o motivo para essa pessoa, tem que explicar para o supervisor dela, tem que disciplinar (Sujeito 4).

Diante o exposto, para equilibrar a tensão de adaptação às mudanças, deixando práticas passadas para a adoção de novas práticas, a organização utiliza-se de sistema de controle interativo, em que o gestor se envolve com o colaborador para explicar a nova mudança e também incentivá-lo a contribuir com novas ideias.

Em relação a competição, que se refere ainda a sexta tensão dinâmica, tem-se que os gestores precisam ser competitivos no alcance das metas e objetivos do seu setor específico e também cooperar mutuamente para que a organização atinja seus objetivos. Na

cooperativa, de acordo com o Sujeito 8, “A empresa tem a meta por setor. Tem setor, tem entreposto e tem meta geral, então você tem que atingir sua meta e pensando também na meta da empresa”. O Sujeito 7 destaca que “A minha meta de ter uma lucratividade na cooperativa, para fazer investimentos, vai depender muito das metas setoriais [...]”.

Entre setores, “[...] cada um quer demonstrar o seu resultado, a sua unidade tem que sobressair [...], de modo que a participação no resultado de uma unidade para outra varia” (Sujeito 10). Verifica-se que há uma competitividade entre setores por melhor resultado, o que fica evidenciado também no trecho que segue.

[...] você quanto mais estiver na frente, [...] claro é melhor, mas inicialmente você se apega mais as metas que você tem dos seus entrepostos, a gente não se ocupa com o entreposto “x” lá, se está bem acima ou bem abaixo da meta dele, [...] a gente não fica comparando o polo de cada um, as unidades de cada um, a gente inicialmente se preocupa em atingir as nossas metas, que já é dificuldade muito grande, então se você se preocupar com as unidades dos outros [...] você acaba se preocupando com algo que vai tirar o seu tempo e não vai te dar resultado (Sujeito 9).

A organização utiliza a PLR e o orçamento na forma de diagnóstico para equilibrar a tensão de competitividade entre gestores no alcance das metas e objetivos do seu setor específico e cooperação para que a organização atinja seus objetivos. Cada setor tem sua meta a ser atingida para conseguir ter participação nos resultados, contribuindo com o todo da organização. O Sujeito 5 destaca que “Ninguém tem participação no resultado se a empresa, como um todo, não atingir determinado percentual de margem líquida sobre o faturamento”. Na Quadro 3 apresenta-se a síntese das tensões dinâmicas e dos SCG utilizados para equilibrá-las.

Tensão Dinâmica	Descrição	Alavancas de Controle
Criação de Valor	Falta de tempo e atenção x oportunidades	Sistema Interativo (aprendizagem organizacional e busca de novas oportunidades).
Comportamento Humano	Restrições e limitações x oportunidades	Sistema de Fronteiras (planejamento estratégico, orçamento, custos, fluxo de caixa, controles financeiros, código de ética, estatuto, instruções normativas e regulamentos internos) e Sistema Interativo (comunicação entre os membros da organização).
Crescimento do	Lucros e crescimento x	Sistema de Diagnóstico (projetos de viabilidade) e Sistema
Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35
		n. 3
		p. 69-82
		setembro / dezembro 2016

Negócio	riscos	Interativo (reuniões, conversas).
Resultados	Curto Prazo x Longo Prazo	Sistema de Diagnóstico (PLR, Fluxos de caixa, planejamento, orçamento, custos).
Mudanças do Ambiente	Flexibilidade x controle	Sistema de Diagnóstico (planejamentos e análise de viabilidade).
Relacionamento Interno	Adaptação x práticas passadas	Sistema Interativo (envolvimento dos gestores, incentivos a contribuir com novas ideias).
	Competição x Cooperação	Sistema de Diagnóstico (PLR, orçamento).

Quadro 3 – Resumo das tensões dinâmicas e dos SCG.

Fonte: Dados da pesquisa.

As considerações dos sujeitos nas entrevistas podem ser identificadas nos documentos analisados, como: organograma da empresa, que demonstra a sua estrutura organizacional; *síntese da empresa*, em que está disponível a história, as unidades de negócio, os membros da administração, missão, visão, valores; relatório anual, em que se visualiza os incentivos aos membros da organização, previsão orçamentária e metas para o próximo exercício; demonstrações contábeis, que representam a situação patrimonial e financeira da empresa.

Os aspectos identificados com base nas entrevistas e análise de documentos verificam-se também nas observações realizadas e anotadas em blocos de notas, como: guia do colaborador, estatuto social, código de ética, instruções normativas, sistemas de informação, reuniões. Nos dias da realização das entrevistas estava ocorrendo reuniões entre a diretoria executiva, gerentes de divisão e gerentes de unidades e se pode observar o processo de gestão da empresa.

Nota-se que o sistema de crenças não foi evidenciado, pois conforme os relatos dos entrevistados, a empresa possui estes controles, os quais podem ser visualizados em seu *síntese*, no entanto, o enfoque não ocorre de forma direta, ocorre por meio das atividades, ações, metas, as quais estão relacionadas com as crenças da organização. Pelo fato também de sistema de crenças não ser disseminado a toda a organização, justifica a sua ausência no equilíbrio das tensões dinâmicas, o que estimula a realização de novos estudos.

Sistema de fronteiras foi evidenciado somente em um caso como contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas, pois como as evidências sugerem que estes têm como base e orientação o sistema de crenças, e sistema de crenças não é disseminado em toda a organização, justifica a sua menor

utilização. Ainda, sistema de fronteiras não é utilizado regularmente na organização, apenas quando há necessidade de se estabelecer restrições.

Desta forma, entende-se que sistema de crenças e de fronteiras na organização em estudo estão relacionados com suas atividades, atuando de forma indireta no equilíbrio das tensões dinâmicas, por meio de suporte a gestão. Esta constatação corrobora o resultado de Oyadomari (2008) e Alves (2010). Oyadomari (2008) verificou que um adequado sistema de fronteira, normalmente direcionado a regras de conduta, deve ser orientado pelo sistema de crenças e divulgado aos funcionários. Alves (2010) constatou em seu estudo que sistema de crenças influenciam o uso diagnóstico, interativo e de fronteira do SCG. Oyadomari (2008) descreve que a orientação organizacional, validada como o papel do sistema de crenças, é o ponto forte do estudo de Marginson (2002), o que sustenta o que foi encontrado no presente estudo.

Mundy (2010) constatou que o uso do SCG é que determina o equilíbrio das tensões dinâmicas, o que foi verificado nos resultados deste estudo, em que o uso do SCG varia conforme a tensão existente.

Tendo em vista a maior utilização de sistema de diagnóstico e interativo para o equilíbrio das tensões dinâmicas e que sistema de crenças e de fronteiras atuam de forma indireta, a proposição de que o uso em conjunto de sistema de crenças, fronteiras, diagnóstico e interativo contribui para o equilíbrio das tensões dinâmicas se altera a partir dos resultados encontrados na organização. Este resultado corrobora o estudo de Diehl (2006) que evidenciou um desequilíbrio no uso das alavancas de controle. No entanto, vai de encontro ao estudo de Diehl (2006), em que sistema de crenças e sistema interativo eram mais valorizados que os sistemas de fronteira e de diagnóstico.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

Os achados deste estudo são contrários à Henri (2006), de que sistema de diagnóstico influencia negativamente as capacidades organizacionais e Widener (2007), o qual constatou que o uso interativo não está relacionado a aprendizagem organizacional.

Os resultados apresentados vão ao encontro, ainda, do estudo de Henri (2006) e Oyadomari (2008), os quais identificaram que o uso diagnóstico e interativo influencia no equilíbrio das tensões dinâmicas, em que o uso interativo contribui para a inovação, novas ideias, busca de novas oportunidades, enquanto o uso diagnóstico está direcionado ao monitoramento de planos e metas.

Portanto, considerando-se os achados desta pesquisa, pode-se verificar que o uso de alavancas de controle para o equilíbrio das tensões dinâmicas difere no caso analisado, do uso conjunto evidenciado em outros estudos. Estas evidências, considerando um contexto ainda pouco investigado, que é o das cooperativas, estimulam a realização de novos estudos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados indicaram que a cooperativa utiliza com maior frequência os sistemas de diagnóstico e interativo, fazendo parte do seu cotidiano para equilibrar as tensões dinâmicas existentes na gestão da organização.

O sistema de crenças não foi evidenciado. Por mais que a empresa possua esses controles, o enfoque não ocorre de forma direta, ocorre por meio das atividades, ações, metas, as quais estão relacionadas com as crenças da organização. Pelo fato, também, de sistema de crenças não ser disseminado de forma clara a toda a cooperativa, justifica a sua ausência no equilíbrio das tensões dinâmicas, o que estimula a realização de novos estudos.

O sistema de fronteiras foi evidenciado somente em uma situação como contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas. Considerando que o sistema de crenças serve como base e orientação e tendo se observado a ausência direta, consequentemente, o sistema de fronteiras não se apresentou tão visível. Ainda, sistema de fronteiras não é utilizado regularmente na organização, apenas

quando há necessidade de se estabelecer limites de atuação e comportamentais. Assim, entende-se que sistemas de crenças e de fronteiras atuam de forma indireta no equilíbrio das tensões dinâmicas, por meio de suporte a gestão da organização.

Tendo em vista a maior utilização de sistemas de diagnóstico e interativo para o equilíbrio das tensões dinâmicas e que sistemas de crenças e de fronteiras atuam de forma indireta, verifica-se que as alavancas de controle não se comportam igualmente nas empresas, deixando abertura para novas pesquisas.

Uma limitação deste estudo, decorre do fato de que se partiu da revisão da literatura para identificar as categorias de análise, o que pode ter influenciado no reconhecimento de outras categorias, que não foram abordadas devido ao acesso aos materiais.

Sugere-se para pesquisas futuras a realização de estudos comparativos entre empresas de diferentes setores, assim como pesquisas quantitativas que possam generalizar os resultados encontrados.

A contribuição teórica do estudo reside na avaliação do SCG para o equilíbrio das tensões dinâmicas, a partir do modelo de Simons (1995), as quais fazem parte do cotidiano da gestão das organizações e são consideradas desafios, no que tange a compreensão e desenvolvimento de práticas para equilibrá-las, em uma Cooperativa Agroindustrial.

No campo prático, contribui-se ao fornecer informações aos gestores das empresas sobre como SCG pode ser utilizado para gerenciar as tensões dinâmicas, as quais precisam ser equilibradas para que não afetem o desempenho.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v.1 n. 3, p. 21-44, 2007.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

- ALVES, A. B. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**. 2010. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12 ed. São Paulo: McGraw Hill Brasil, 2008.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas. Tradução de: Management control systems, 2002.
- BLOODGOOD, J. M.; CHAE, B. K. Organizational paradoxes: dynamic shifting and integrative management. **Management Decision**, v. 48, n. 1, p. 85-104, 2010.
- BRUINING, H.; BONNET, M.; WRIGHT, M. Management control systems and strategy change in buyouts. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 2, p. 155-177, 2004.
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.
- CLEGG, S. R.; CUNHA, J. V.; CUNHA, M. P. Management paradoxes: A relational view. **Human Relations**, v. 55, n. 5, p. 483-503, 2002.
- COLLIER, P. M. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 3, p. 321-339, 2005.
- DENZIN, N.; LINCOLN, Y. **A disciplina e a prática da pesquisa qualitativa**. In: O Planejamento da pesquisa qualitativa. 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.
- DIEHL, C. A. Gestão Estratégica de Custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 1, p. 69-97, 2006.
- EISENHARDT, K. M. Building Theories from Case Study Research. **Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.
- ENGLISH, T. Tension analysis in international organizations: a tool for breaking down communication barriers. **International Journal of Organizational Analysis**, v. 9, n. 1, p. 58-83, 2001.
- FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- GODOI, C. K.; Bandeira De Mello, R; Silva, A. B. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- HENRI, J. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 6, p. 529-558, 2006.
- HERATH, S. K. A framework for management control research. **Journal of Management Development**, v. 26, n. 9, p. 895-915, 2007.
- KLOOT, L. Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. **Management Accounting Research**, v. 8, n. 1, p. 47-73, 1997.
- LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.
- LEWIS, M. W. Exploring paradox: Toward a more comprehensive guide. **Academy of Management Review**, v. 25, n. 4, p.760-776, 2000.
- LEWIS, M. W.; DEHLER, G. E. Learning through paradox: A pedagogical strategy for exploring contradictions and complexity. **Journal of Management Education**, v. 24, n. 6, p.708-725, 2000.
- MAALOUF, M. **Sustaining Lean: Strategies for dealing with organizational paradoxes**. Copenhagen Business School, Department of Operations Management, 2013. Disponível em: <http://openarchive.cbs.dk/bitstream/handle/10398/8816/Malek_Maalouf.pdf?sequence=1>. Acesso em: 20 out 2014.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MARGINSON, D. E. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. **Strategic Management Journal**, v. 23, n. 11, p. 1019-1031, 2002.

MUNDY, J. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, n. 5, p. 499-523, 2010.

NISIIYAMA, E. K.; OYADOMARI, J. C. T. Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. **Revista de Administração e Inovação**, v. 9, n. 1, p. 106-125, 2012.

OLIVEIRA, D. P. R. **Teoria geral da administração: uma abordagem prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3, p. 289-299, 1994.

OYADOMARI, J. C. T. **Uso do Sistema de Controle Gerencial e Desempenho: Um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)**. 130 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; SILVA, B. O. T.; PEREZ, G. Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 4, p. 21-34, 2010.

OYADOMARI, J. C. T.; FREZATTI, F.; CARDOSO, R. L.; AGUIAR, A. B. Análise dos trabalhos que usaram o modelo Levers of Control de Simons na literatura internacional no período de 1995 a 2007. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 25-42, 2009.

SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston, Mass: Harvard Business School, 1995.

SIMONS, R. **Performance measurement & control systems for implementing strategy**. Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall, 2000.

SUNDARAMURTHY, C.; LEWIS, M. Control and collaboration: Paradoxes of governance. **Academy of Management Review**, v. 28, n. 3, p. 397-415, 2003.

TESSIER, S.; OTLEY, D. A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 3, p. 171-185, 2012.

TROCHIM, W. K. Outcome Pattern Matching and Program Theory. **Evolution and Program Planning**, v. 12, p. 355-66, 1989.

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 7, p. 757-788, 2007.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZHENG, T. **Balancing the tensions between the control and innovative roles of management control systems: a case study of Chinese organization**. 329 f. Theses (Doctoral of Business Administration) – University of Northumbria, 2012.

Endereço dos Autores:

Universidade do Estado de Santa Catarina
Rua Dr. Getúlio Vargas, 2822 - Bela Vista -
Ibirama – SC
CEP: 89.140-000

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 35	n. 3	p. 69-82	setembro / dezembro 2016
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------------