

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
DOUTORADO EM CONTABILIDADE

PATRICIA VILLA COSTA VAZ

**O PAPEL MEDIADOR DA CONFIANÇA ENTRE LÍDERES E LIDERADOS NA
RELAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL COM OS OBJETIVOS
ORGANIZACIONAIS**

CURITIBA,

2017

PATRICIA VILLA COSTA VAZ

**O PAPEL MEDIADOR DA CONFIANÇA ENTRE LÍDERES E LIDERADOS NA
RELAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL COM OS OBJETIVOS
ORGANIZACIONAIS**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Doutor em Contabilidade.

Área temática: Contabilidade Gerencial

Orientadora: Prof^a Dr^a Simone Bernardes Voese

Co-orientadora: Prof^a Dr^a Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

CURITIBA,

2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Vaz, Patricia Villa Costa

O papel mediador da confiança entre líderes e liderados na relação do sistema de controle gerencial com os objetivos organizacionais /

Patricia Villa Costa Vaz. - 2017.

190 f.

Orientadora: Simone Bernardes Voese

Co-orientadora: Marcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo.

Tese (doutorado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2017.

1. Contabilidade gerencial. 2. Liderança. 3. Confiança. I. Voese, Simone Bernardes, 1976- II. Espejo, Márcia Maria dos Santos Bortolocci, 1975- III. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. IV. Título.

CDD 658.1511



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
Setor CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
Programa de Pós Graduação em CONTABILIDADE
Código CAPES: 40001016050PO

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Tese de Doutorado de **PATRICIA VILLA COSTA VAZ**, intitulada: **"O PAPEL MEDIADOR DA CONFIANÇA ENTRE LÍDERES E LIDERADOS NA RELAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL COM OS OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS"**, após terem inquirido a aluna e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.
A outorga do título de doutor está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 12 de Dezembro de 2017.

SIMONE BERNARDES VOESE
Presidente da Banca Examinadora (UFPR)

CICERO APARECIDO BEZERRA
Avaliador Interno (UFPR)

LUCIANO MARCIO SCHERER
Avaliador Interno (UFPR)

MARCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
Avaliador Externo (UFMS)

SILVIA PEREIRA DE CASTRO CASA NOVA
Avaliador Externo (USP)

Aos meus pais,
meu esposo João e
minha filha Beatriz.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, pela dádiva da vida e pelas oportunidades que me foram apresentadas. Sem Ele nada é possível e sem a fé nada seríamos. Obrigada Nossa Senhora, pela sua intervenção e pelo seu amor.

Agradeço emocionada aos meus pais, que me ensinaram desde cedo sobre a importância dos estudos. Vocês sempre me apoiaram e fazem de tudo para que possamos ser felizes. Muito obrigada pelas palavras de incentivo, pela força e pela compreensão nos momentos em que estive ausente.

Ao meu esposo João, meu eterno agradecimento. Desde que nos conhecemos você me ajuda a ser uma pessoa melhor e me incentiva a estudar e buscar o melhor para nossa família. Obrigada pelas ideias, pelo ombro amigo e por sempre enxugar minhas lágrimas e me dizer que conseguiremos vencer tudo juntos.

À minha filha Beatriz, deixo aqui também todo meu carinho. Obrigada por ser tão carinhosa e por me mostrar o que realmente importa nesta vida. É emocionante poder fazer esta jornada tendo você ao meu lado e tenho muito orgulho de todas as suas conquistas. Espero que um dia você possa ler estas palavras e sentir orgulho de sua mãe também.

À minha irmã, em saudosa memória. Tenho certeza que você está ao lado de Nossa Senhora, olhando por nós e abençoando nossa família. Você é nossa estrela e sempre serei grata por tudo que você representa para mim.

Agradeço à minha co-orientadora, professora Márcia, que aceitou me orientar novamente e me proporcionou avançar cada vez mais como pesquisadora. Obrigada por todo seu carinho, apoio e pelas oportunidades de pesquisa e publicações.

Obrigada professora Simone, minha orientadora, que aceitou embarcar nesta pesquisa e me deu liberdade para seguir meu sonho. Agradeço seu apoio e seus ensinamentos.

Agradeço também aos professores que participaram das bancas de qualificação e defesa: professora Sílvia Casa Nova, professor Fernando Gimenez, professor Vicente Pacheco, professor Luciano Scherer e professor Cícero Bezerra. Suas sugestões e observações ajudaram muito na melhoria desta pesquisa. Obrigada pelos ensinamentos e pelo carinho.

Um agradecimento especial à professora Ilse Beuren, minha primeira orientadora neste Doutorado, que tanto me ensinou e que me ajudou muito a evoluir como pesquisadora. Obrigada por acreditar em mim e por me incentivar a continuar, apesar de todas as adversidades que enfrentamos.

À todos os professores do PPGCONT, que me proporcionaram momentos de reflexão e de crescimento ao longo das disciplinas. Com certeza hoje sou uma profissional e uma pesquisadora melhor, graças aos seus ensinamentos.

Aos funcionários da secretaria do PPGCONT, Márcio e Camila, por estarem sempre dispostos a ajudar e pelo carinho e atenção ao longo de todos estes anos.

Gostaria de agradecer, também, à Mariani Scherer, cujo contato e auxílio para a realização dos estudos de caso foi fundamental para esta pesquisa. Obrigada pela sua ajuda e seu carinho.

Agradeço, também, aos amigos que fiz ao longo desta jornada. Obrigada Rosiele, por acreditar em mim e me ajudar inúmeras vezes; foi na adversidade que nos conhecemos, mas isto só nos aproximou e hoje meu carinho e admiração por você só aumentam. Obrigada Sônia e Stella pelo carinho e pelo apoio de vocês. Obrigada Celso, Marcelo e Luciana, pelos ensinamentos e companheirismo. E muito obrigada Henrique, por sempre me ajudar e por acreditar em mim.

Finalmente, agradeço aos respondentes desta pesquisa, pela sua disponibilidade e atenção em atender aos nossos questionamentos.

“It is impossible to go through life without trust;
that is to be imprisoned in the worst cell of all, oneself.”

Graham Greene

O PAPEL MEDIADOR DA CONFIANÇA ENTRE LÍDERES E LIDERADOS NA RELAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL COM OS OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar de que maneira a confiança entre líderes e liderados medeia a relação do Sistema de Controle Gerencial (SCG) com os objetivos organizacionais. Para tanto, parte da conceituação de confiança como sendo a adoção de uma crença por uma das partes em um relacionamento no qual a outra parte não vai agir contra os seus interesses. Considera, também, a confiança como um constructo que interage com outras variáveis, especialmente no âmbito do comportamento interpessoal em organizações e arranjos sociais, podendo ser dividida em três tipos: contratual, comunicativa e de competência. Quanto ao Sistema de Controle Gerencial, utilizou-se a abordagem do Pacote de Malmi e Brown (2008), no qual o sistema é composto por controles culturais, planejamento, controles cibernéticos, recompensa e compensação e controles administrativos. Metodologicamente, o estudo divide-se em quatro fases: a primeira é a elaboração de uma meta-síntese de estudos de caso qualitativos primários, com o objetivo de construção de uma teoria e do estabelecimento de relações entre os construtos; a segunda é a realização de dois estudos de caso, que possibilitaram a comprovação da teoria identificada na Fase I; a terceira fase corresponde à construção e validação de um questionário baseado na literatura e nos resultados obtidos nas Fases I e II; por sua vez, a Fase IV é a aplicação do questionário elaborado na terceira fase a um número maior de respondentes, objetivando a comprovação das Hipóteses do estudo. Com relação aos resultados da Fase I, um modelo do estudo é proposto, indicando quatro redes causais que fazem parte do desenho da pesquisa: instituições, Pacote do SCG, confiança e objetivos organizacionais. Um quinto elemento, o *feedback*, é demonstrado como a etapa após o alcance dos objetivos, na qual a gestão interioriza a confiança nas relações, passando a ser parte importante no alcance das metas e objetivos, ou seja, de seu ambiente institucional. Os resultados evidenciados na Fase II proporcionaram comprovação do modelo sugerido, por meio do relato dos sujeitos dos dois estudos de caso. Quanto à Fase IV, as três Hipóteses do estudo não foram rejeitadas, comprovando o papel mediador da confiança sobre a relação do Pacote do SCG e o alcance dos objetivos organizacionais. Tais achados implicam afirmar que a confiança entre líderes e liderados relacionada com o Sistema de Controle Gerencial tende a cooperar para o alcance dos objetivos organizacionais. Infere-se também sobre a influência direta da confiança entre líderes e liderados na elaboração do pacote do SCG e seu papel mediador para o alcance dos objetivos organizacionais. Como limitações, o tamanho da amostra e o processo não probabilístico de amostragem podem ter enviesado os resultados. Recomenda-se, desta forma, que estudos futuros não se restrinjam a amostras intencionais, ampliando a coleta de dados e buscando a triangulação dentro da mesma organização. O uso de outros modelos matemáticos e estatísticos também pode proporcionar novas ideias e interpretações. Como implicações para a prática, este estudo busca indicar que a confiança tem papel relevante nas relações organizacionais, principalmente em situações de crise como a qual vêm passando o cenário político brasileiro.

Palavras-chave: Confiança. Objetivos Organizacionais. Sistema de Controle Gerencial. Teoria Institucional.

MEDIATING ROLE OF TRUST AMONG LEADERS AND FOLLOWERS IN THE RELATIONSHIP BETWEEN MANAGEMENT CONTROL SYSTEM AND ORGANIZATIONAL OBJECTIVES

ABSTRACT

This study aims to analyze how trust among leaders and followers mediates the relationship between Management Control System (MCS) and organizational objectives. To do so, it part of the conceptualization of trust as being the adoption of a belief by one party in a relationship in which the other party will not act against their interests. It also considers trust as a construct that interacts with other variables, especially in the context of interpersonal behavior in organizations and social arrangements, and can be divided into three types: contractual, communicative and competence. As for Management Control System, the package approach of Malmi and Brown (2008) was used, in which the system is composed of cultural controls, planning, cybernetic controls, reward and compensation, and administrative controls. Methodologically, the study is divided into four phases: the first is the elaboration of a meta-synthesis of primary qualitative case studies, with has the objective of constructing a theory and establishing relations between constructs; the second is the accomplishment of two case studies, which enabled the verification of the theory identified in Phase I; the third phase corresponds to the construction and validation of a questionnaire based on the literature and the results obtained in Phases I and II; in turn, Phase IV is the application of the questionnaire elaborated in the third phase to a larger number of respondents, aiming at proving the Hypotheses of the study. Regarding the results of Phase I, a study model is proposed, indicating four causal networks that are part of the research design: institutions, MCS Package, trust and organizational objectives. A fifth element, feedback, is demonstrated as the stage after achieving objectives, in which management internalizes trust in relationships, becoming an important part in reaching goals and objectives, that is, their institutional environment. The results in Phase II provided evidence of the suggested model, through the report of the subjects of the two case studies. As for Phase IV, the three Hypotheses of the study were not rejected, proving the mediating role of trust in the relationship between MCS Package and the achievement of organizational objectives. Such findings imply that trust between leaders and followers related to Management Control System tends to cooperate to achieve organizational goals. Also infers about the direct influence of trust in the relationship between leaders and followers in the elaboration of Management Control System package and its mediating role in achieving the organizational objectives. As limitations, the sample size and the non-probabilistic sampling process may have biased the results. In this way, it is recommended that future studies seek not to be restricted to intentional samples, expanding data collection and seeking triangulation within the same organization. The use of other mathematical and statistical models can also provide new ideas and interpretations. As implications for practice, this study seeks to indicate that trust plays an important role in organizational relationships, especially in crisis situations such as recent Brazilian political scenario.

Keywords: Institutional Theory. Management Control System. Organizational Objectives. Trust.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Processo de Institucionalização	29
Figura 2 – Processo de Institucionalização revisitado	30
Figura 3 – Componentes do sistema de controle	39
Figura 4 – Modelo integrativo do controle organizacional	40
Figura 5 – Sistema de controle gerencial organizacional.....	41
Figura 6 – Modelo de SCG e responsabilidade social	42
Figura 7 – Dimensões do Sistema de Controle Gerencial.....	43
Figura 8 – Modelo teórico para as práticas de controle gerencial	44
Figura 9 – Relações entre SCG e comportamento dos atores organizacionais	44
Figura 10 – Pacote do Sistema de Controle Gerencial	47
Figura 11 – Relação entre nível de confiança e necessidade informacional.....	52
Figura 12 – Confiança a o tempo de desenvolvimento do relacionamento	55
Figura 13 – Tipos de confiança transacional.....	56
Figura 14 – Violação da confiança	58
Figura 15 – Proposição de um modelo para confiança	62
Figura 16 – Dimensões da confiança interpessoal.....	63
Figura 17 – Conexões entre ação gerenciais, comportamento dos funcionários e saídas organizacionais	63
Figura 18 – Operacionalização dos objetivos organizacionais	75
Figura 19 – Desenho das hipóteses da pesquisa	104
Figura 20 – Rede meta-causal do Passo 5.....	116

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Comparação das abordagens da Teoria Institucional	33
Quadro 2 – Explicação sintética do Pacote do Sistema de Controle Gerencial	46
Quadro 3 – Caracterização da pesquisa	77
Quadro 4 – Relação entre objetivos específicos e fases do estudo	82
Quadro 5 – Constructos e variáveis da pesquisa	84
Quadro 6 – Definições constitutivas e operacionais dos constructos	85
Quadro 7 – Roteiro de entrevista semi-estruturada	88
Quadro 8 – Roteiro de entrevista semi-estruturada (retorno à empresa I)	93
Quadro 9 – Questionário da Fase III	95
Quadro 10 – Hipóteses do estudo e referências	105
Quadro 11 – Passos para a meta-síntese	106
Quadro 12 – Artigos resultantes na execução do Passo 2	112
Quadro 13 – Critérios de exclusão do Passo 3	113
Quadro 14 – Roteiro de codificação do Passo 4	115
Quadro 15 – Variáveis e sua classificação no Passo 6	118

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Perfil dos respondentes	158
Tabela 2 – Tempo e função do respondente na empresa.....	159
Tabela 3 – Área de atuação das empresas	160
Tabela 4 – Análise Fatorial.....	161
Tabela 5 – Confiabilidade interna dos constructos – Hipóteses H ₁ e H ₂	163
Tabela 6 – Validade discriminante dos constructos – Hipóteses H ₁ e H ₂	164
Tabela 7 – Efeitos diretos, indiretos e totais – Hipóteses H ₁ e H ₂	164
Tabela 8 – R ² e validade discriminante – Hipótese H ₃	165
Tabela 9 – Efeitos diretos, indiretos e totais – Hipótese H ₃	165
Tabela 10 – Modelo estrutural.....	166
Tabela 11 – Testes da mediação	168

LISTA DE SIGLAS

AICPA	- <i>American Institute of Certified Professional Accountants</i>
AVE	- (<i>Average Variance Extracted</i>) Variância Média Extraída
BNDES	- Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social
CNPQ	- Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
KMO	- Kaiser-Meyer-Olkin
NIE	- (<i>New Institutional Economics</i>) Nova Economia Institucional
NIS	- (<i>New Institutional Sociology</i>) Nova Sociologia Institucional
OIE	- (<i>Old Institutional Economics</i>) Velha Economia Institucional
PLS-PM	- (<i>Partial Least Square Path Modeling</i>) Mínimos Quadrados Parciais
RH	- Recursos Humanos
SCG	- Sistema de Controle Gerencial
SEM	- (<i>Structural Equation Modeling</i>) Modelagem de Equações Estruturais
SPSS	- <i>Statistical Package for the Social Science</i>
VME	- Variância Média Explicada

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.....	17
1.2 OBJETIVOS	21
1.2.1 Objetivo geral	21
1.2.2 Objetivos específicos.....	22
1.3 JUSTIFICATIVA.....	22
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	24
1.5 A TESE.....	25
1.6 ESTRUTURA DA TESE	26
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-EMPÍRICA.....	27
2.1 TEORIA INSTITUCIONAL	27
2.1.1 Conceitos e processo de institucionalização.....	27
2.1.2 Abordagens da Teoria Institucional	32
2.2 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL.....	34
2.2.1 Conceitos gerais.....	34
2.2.2 Diferentes visões sobre a configuração do Sistema de Controle Gerencial	38
2.2.3 O Sistema de Controle Gerencial como um pacote.....	45
2.3 CONFIANÇA E CONTROLE GERENCIAL.....	50
2.3.1 Conceitos de confiança	51
2.3.2 Estudos anteriores sobre confiança e os Sistemas de Controle Gerencial.....	64
2.4 OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS	72
3 METODOLOGIA	77
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	77
3.2 MAPA CONCEITUAL METODOLÓGICO	83
3.2.1 Quadro dos Constructos, das variáveis e das referências	83
3.2.2 Definições constitutivas e definições operacionais das variáveis	85
3.3 INSTRUMENTOS DE PESQUISA	86
3.4 UNIDADE DE ANÁLISE, POPULAÇÃO E AMOSTRA	101
3.5 HIPÓTESES DAS VARIÁVEIS E DESENHO DA PESQUISA.....	103
3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS	105

3.6.1 Tratamento e análise de dados da Fase I.....	105
3.6.2 Tratamento e análise de dados da Fase II	107
3.6.3 Tratamento e análise de dados da Fase IV	108
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS.....	111
4.1 FASE I – META-SÍNTESE DE ESTUDOS DE CASOS QUALITATIVOS	111
4.1.1 Passo 1 – Enquadramento da questão da meta-síntese	111
4.1.2 Passo 2 – Localização de pesquisas relevantes	112
4.1.3 Passo 3 – Critérios de exclusão	113
4.1.4 Passo 4 – Extração e codificação dos dados.....	114
4.1.5 Passo 5 – Análise específica de cada caso	116
4.1.6 Passo 6 – Síntese em um nível de estudo cruzado	118
4.1.7 Passo 7 – Construção da teoria a partir da meta-síntese	120
4.1.8 Passo 8 – Discussão.....	121
4.2 FASE II – ESTUDOS DE CASOS	123
4.2.1 Estudo de Caso I.....	123
4.2.1.1 O pacote do Sistema de Controle Gerencial na empresa I.....	125
4.2.1.2 A relação de confiança entre líderes e liderados na empresa I	134
4.2.1.3 Os objetivos organizacionais percebidos na empresa I	136
4.2.1.4 Análise das características institucionais da organização, do SCG, da confiança e dos objetivos organizacionais na empresa I.....	138
4.2.1.5 Análise da percepção dos entrevistados após a fusão da empresa I.....	141
4.2.2 Estudo de Caso II	144
4.2.2.1 O pacote do Sistema de Controle Gerencial na empresa II	145
4.2.2.2 A relação de confiança entre líderes e liderados na empresa II	151
4.2.2.3 Os objetivos organizacionais percebidos na empresa II	154
4.2.2.4 Análise das características institucionais da organização, do SCG, da confiança e dos objetivos organizacionais na empresa II	155
4.3 FASE IV – APLICAÇÃO DA SURVEY	158
4.3.1 Perfil dos respondentes	158
4.3.2 Análise Fatorial	160
4.3.3 Modelagem de Equações Estruturais	162
4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS NAS FASES I, II E IV.....	168

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	171
REFERÊNCIAS.....	175
APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	186
APÊNDICE B – ARTIGOS UTILIZADOS NA META-SÍNTESE E MOTIVOS PARA EXCLUSÃO	187
APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO FINAL VALIDADO	188

1 INTRODUÇÃO

A confiança é um dos fenômenos mais complexos dentro de uma organização (Rousseau, Sitkin, Burt & Camerer, 1998). Isto se deve ao fato da própria configuração e das características das empresas atuais, que englobam indivíduos com capacidades e aspirações distintas, além de um ambiente de trabalho competitivo que exige a cooperação dos membros para perpetuação das atividades organizacionais a longo prazo.

Portanto, este constructo pode ter seu objeto de estudo em diversas frentes: nos diferentes níveis dos relacionamentos da organização (individual, grupal, institucional); nas relações intra e interorganizacionais; na análise multidisciplinar das suas implicações; nos impactos da mudança organizacional; ou nos seus múltiplos papéis (confiança como causa, como resultado, ou como papel moderador) (Rousseau et al., 1998). Assim sendo, “um fenômeno tão complexo como a confiança requer teoria e metodologia de pesquisa que reflitam suas muitas facetas e níveis¹” (Rousseau et al., 1998, p. 393, tradução nossa).

O estudo da confiança passou a ser preocupação nas ciências sociais especialmente em momentos nos quais houve sua forte quebra, a exemplo da crise de crédito norte-americana de 2008, cujas implicações ainda são observadas nas organizações até os dias atuais (Baldvinsdottir, Hagberg, Johansson, Jonäll & Marton, 2011). Assim, a perda de confiança dos investidores internacionais nos mercados demonstrou o importante papel da informação contábil para a construção (ou quebra) desse constructo, já que “a própria natureza da contabilidade, e seu papel na interação econômica e social, apontam para a importância do entendimento da confiança nessas situações²” (Baldvinsdottir et al., 2011, p. 383, tradução nossa).

Pode-se afirmar, desta maneira, que a confiança começa onde o conhecimento termina, pois, a confiança fornece uma base para lidar com o incerto e o complexo; à medida que o conhecimento compartilhado diminui, a necessidade de expectativas comuns e, portanto, a confiança, torna-se ainda mais indispensável (Neu, 1991). Para McMillan (2004), uma solução para a redução de possíveis escândalos contábeis e quebras de confiança que prejudicam a profissão seria a formação de profissionais com entendimento sobre a realidade

¹ “A phenomenon as complex as trust requires theory and research methodology that reflect trust's many facets and levels” (Rousseau et al., 1998, p. 393).

² “Thus, the very nature of accounting, and its role in economic and social interaction, point to the importance of understanding trust in such a setting” (Baldvinsdottir et al., 2011, p. 383).

social e sobre sua própria função como contadores, compreendendo como podem desenvolver internamente os atributos profissionais para atender o nível de confiança que a comunidade deposita neles.

Nesse sentido, Baldvinsdottir et al. (2011, p. 383, tradução nossa) afirmam que,

Há necessidade de mais pesquisas sobre confiança e contabilidade, uma vez que organizações, órgãos reguladores e governos se beneficiarão com uma melhor compreensão de quais escolhas contábeis e divulgações ajudam a aumentar a confiança e quais podem destruir a confiança. Assim, a pesquisa sobre confiança e contabilidade nos ajuda a entender não só o papel da confiança nos processos contábeis, mas também como a confiança pode surgir por meio da contabilidade³.

Diante disso, entende-se que a realização de pesquisas no campo da Contabilidade auxiliará a compreensão de como a confiança é necessária para o correto funcionamento do Sistema de Controle Gerencial (SCG), ou seja, para que o sistema alcance seus objetivos e seja eficaz e eficiente (Baldvinsdottir et al., 2011).

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

Ao se analisar o ambiente contábil, considera-se, primeiramente, que os usuários da informação gerada pelo sistema não são homogêneos em termos de seus interesses e tipos de dados que desejam (Neu, 1991). Assim, presume-se que os usuários podem ser divididos em dois grupos: os informados e os que não possuem a informação. No primeiro grupo encontram-se os gestores, os principais acionistas da organização e membros da comunidade financeira, que interagem regularmente com a informação contábil e tendem a compreender sua linguagem. No segundo grupo estão os demais participantes do mercado. Estes dois grupos diferem em termos de grau de interação que possuem com a profissão contábil, o seu nível de compreensão dos procedimentos de Contabilidade e os interesses que compartilham com o ambiente contábil (Neu, 1991).

³ “There is a need for further research on trust and accounting, as organizations, regulators and governments would benefit from a better understanding of which accounting choices and disclosures help increase trust, and which ones may destroy trust. Thus, research on trust and accounting helps us understand not only the role of trust in accounting processes, but also how trust can come about by means of accounting” (Baldvinsdottir et al., 2011, p. 383).

Dentro deste ambiente contábil, entende-se que a confiança entre líderes e liderados é “uma questão muito importante porque a maioria dos relacionamentos dentro de uma organização deve ser construída e alimentada ao longo do tempo⁴” (Smith, 2005, p. 521, tradução nossa). Entretanto, a confiança é difícil de ser adquirida e fácil de ser quebrada, pois uma vez que a confiança é significativamente afetada, dificilmente será readquirida pelas mesmas pessoas nas mesmas condições, fazendo com que os funcionários, eventualmente, optem por deixar a organização (Smith, 2005).

Contudo, por ser um constructo comportamental, deve-se levar em conta que a propensão para confiar difere entre as pessoas (Mayer, Davis & Schoorman, 1995). Esta propensão irá influenciar o nível de confiança de determinada pessoa ante a disponibilidade de informações pela outra parte envolvida no relacionamento; pessoas com diferentes experiências de desenvolvimento, tipos de personalidade e origens culturais variam em sua propensão para confiar (Mayer, Davis & Schoorman, 1995).

Isto posto, nesta Tese compreende-se a confiança como a adoção de uma crença por uma das partes em um relacionamento no qual a outra parte não vai agir contra os seus interesses, onde essa crença é realizada sem dúvida ou suspeita indevida e na ausência de informações detalhadas sobre as ações da outra parte (Tomkins, 2001). Quanto aos tipos, Reina e Reina (2007) discutem que a confiança na sua forma transacional, ou seja, recíproca e incremental, pode ser de competência, contratual ou de comunicação. O primeiro tipo relaciona-se à capacidade, ou seja, ao conhecimento das habilidades e competências das pessoas, permitindo que tomem decisões envolvendo outros e buscando os *inputs*, o que ajuda as pessoas a aprender. O tipo contratual é a confiança na pessoa, cujas características são: gerenciar expectativas; estabelecer fronteiras; delegar apropriadamente; incentivar ações mutuamente; manter acordos; e ser consistente. Já a confiança comunicativa refere-se ao *disclosure*, ou seja, ao compartilhamento de informações, impulsionada quando os indivíduos falam a verdade, admitem erros, fornecem e recebem *feedback* e mantêm a confidencialidade (Reina & Reina, 2007).

Diante disso, considerando as formas como a confiança se manifesta dentro do ambiente de informações geradas pela Contabilidade, o estudo dos sistemas de controle, e da maneira como sua configuração é apresentada a seus usuários, se torna peça chave para a compreensão destas relações entre os constructos. Os sistemas de controle englobam os

⁴ “(...) is a very important issue because most relationships within an organization must be built upon and nurtured over time” (Smith, 2005, p. 521).

procedimentos e sistemas formalizados que utilizam a informação para manter ou alterar padrões da atividade organizacional (Simons, 1987). Malmi e Brown (2008) indicam que os sistemas, normas, práticas e valores que visam dirigir o comportamento dos funcionários são denominados controles gerenciais; se são sistemas completos, em oposição a uma regra simples, então devem ser classificados como Sistema de Controle Gerencial (SCG). Caso sejam apenas projetados para suportar a tomada de decisão em qualquer nível organizacional, deixando os sistemas sem monitoramento, devem ser denominados sistemas de contabilidade gerencial. Sendo assim, uma abordagem para a compreensão dos Sistemas de Controle Gerencial é a visão dos seus componentes como um pacote (Malmi & Brown, 2008).

De acordo com a compreensão de Malmi e Brown (2008), os cinco componentes do pacote do Sistema de Controle Gerencial são:

- Controles culturais: representam valores, crenças e normas sociais que influenciam o comportamento dos funcionários; são controles sutis e considerados como tendo uma mudança lenta, fornecendo um quadro contextual para os demais controles;
- Planejamento: forma *ex ante* de controle que define os objetivos das áreas funcionais da organização, fornecendo os padrões a serem alcançados em relação à meta e permitindo congruência, alinhando os objetivos de todas as áreas de uma organização;
- Controles cibernéticos: possuem cinco características – elaborar métricas que permitem quantificar um fenômeno subjacente, atividade ou sistema; estabelecer padrões de desempenho ou metas a serem cumpridas; proporcionar *feedback* a fim de comparar os resultados das atividades com o padrão; analisar a variância decorrente da retroalimentação; e possibilitar a modificação do comportamento do sistema ou atividades subjacentes;
- Recompensa e compensação: visa motivar e aumentar o desempenho dos indivíduos e grupos através de ressarcimento pela duração e intensidade do esforço para alcance das metas; e
- Controles administrativos: criam a estrutura na qual os controles de planejamento, cibernético e de recompensas foram exercidos, dirigindo o comportamento dos funcionários, através da organização de indivíduos, o monitoramento do comportamento e a estrutura de governança que define a forma como os empregados são responsáveis perante o seu comportamento. Especifica, também, como as tarefas ou comportamentos devem ou não ser executados, ou seja, as políticas e procedimentos.

Desta maneira, considerando todos os componentes do pacote do Sistema de Controle Gerencial, compreende-se que o SCG está inserido dentro de um ambiente institucional, no qual os membros da organização codificam seus princípios em regras e rotinas, tornando-se participantes na reprodução desses princípios (Burns & Scapens, 2000; Johansson & Baldvinsdottir, 2003). Assim, as instituições moldam ações, ao mesmo tempo em que se tornam o resultado da ação humana, configurando-se no ambiente que agrega esforços para converter intenções estratégicas em resultados a atingir, ou seja, nos objetivos organizacionais (Brodbeck, Hoppen, Oliveira & Majdenbaum, 2003). Este ciclo organizacional composto pelo ambiente institucional, pelo sistema informacional representado pelo SCG, pela confiança entre as partes e pelos objetivos organizacionais é o foco dessa Tese.

Portanto, este estudo tem o propósito de compreender de que maneira a confiança entre líderes e liderados medeia a relação do Sistema de Controle Gerencial com os objetivos organizacionais. Parte-se do pressuposto de que o controle gerencial tem sido associado à institucionalização de confiança dentro de uma organização (Johansson & Baldvinsdottir, 2003; Bardy, 2006; Langevin & Mendoza, 2013). O constructo da confiança na relação avaliador-avaliado vem sendo trabalhado na Contabilidade a exemplo dos estudos de Ross (1994), Johansson e Baldvinsdottir (2003), Smith (2005), Busco, Riccaboni e Scapens (2006), Lavarda, Feliu e Palanca (2009) e Bruno (2013). Entretanto, a abordagem desta Tese difere destes estudos anteriores, pois busca analisar no mesmo modelo a visão tanto de líderes quanto de liderados. Além disso, propõe a análise do SCG como um pacote no modelo da pesquisa, verificando a configuração de diversos aspectos do sistema de controle ao mesmo tempo.

Insta ressaltar, também, os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, conforme estipulados pela *American Institute of Certified Professional Accountants* (AICPA). Tais Princípios orientam a Contabilidade Gerencial, considerando que sua prática “pode oferecer uma abordagem de gestão organizacional que favorece o desenvolvimento e execução da estratégia da organização” (AICPA, 2016, p. 04), e sua eficácia é alcançada por uma “combinação de pessoas competentes, princípios claros, desempenho bem gerido e práticas robustas” (AICPA, 2016, p. 04).

Conforme o AICPA (2016), os Princípios representam os valores, qualidades, normas e recursos fundamentais que os profissionais de Contabilidade Gerencial devem aspirar, e são formados sequencialmente pelas seguintes assertivas: a comunicação provê ideias que influenciam; a informação é relevante; o impacto no valor é analisado; e

gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*) constrói confiança. Nota-se, desta maneira, que a confiança é um comportamento cada vez mais disseminado no âmbito da Contabilidade Gerencial, visando promover a ética, responsabilidade e consciência dos valores da organização entre os indivíduos (AICPA, 2016).

Considerando este contexto, o estudo pretende responder a seguinte questão: **de que maneira a confiança entre líderes e liderados medeia a relação do Sistema de Controle Gerencial com os objetivos organizacionais?** Esta Tese avança com relação aos estudos anteriores ao analisar, no mesmo modelo, a percepção tanto de líderes quanto de liderados. Além disso, permite a análise de diversas configurações de empresas, ao compreender o Sistema de Controle Gerencial como um pacote, conforme a abordagem de Malmi e Brown (2008). Inova, também, ao indicar o papel relevante da manutenção da confiança em processos de transição e mudança, a exemplo dos casos de fusão entre empresas.

1.2 OBJETIVOS

Com vistas à responder a questão da pesquisa, foram definidos os objetivos elencados a seguir.

1.2.1 Objetivo geral

Diante da problematização inicial, o objetivo geral da pesquisa é compreender de que maneira a confiança entre líderes e liderados medeia a relação do Sistema de Controle Gerencial com os objetivos organizacionais.

1.2.2 Objetivos específicos

Como objetivos específicos pretende-se:

- (a) identificar as diferentes formas de estabelecimento da confiança na relação entre líderes e liderados dentro das organizações;
- (b) averiguar a importância do ambiente institucional para a elaboração dos componentes do Sistema de Controle Gerencial;
- (c) examinar a relação bidirecional da confiança para a elaboração e execução do Sistema de Controle Gerencial;
- (d) avaliar o papel mediador do constructo da confiança para o alcance dos objetivos organizacionais a partir do Sistema de Controle Gerencial; e
- (e) identificar de que forma o *feedback* pode ser proporcionado após o alcance dos objetivos para a interiorização da confiança no ambiente institucional.

1.3 JUSTIFICATIVA

Inicialmente, este estudo está vinculado ao Projeto de Pesquisa “Processo de Sucessão de Empresas Familiares: um estudo na perspectiva do Sistema de Controle Gerencial e das relações de confiança organizacional”, registrado no Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ). Desta maneira, seus resultados proporcionarão avanços para a área de Controle Gerencial e Contabilidade, por meio de publicações nacionais e internacionais.

No campo prático, a pesquisa é importante ao entender que a profissão contábil ocupa um lugar privilegiado nas sociedades, pois existe certa confiança de que os profissionais fornecerão conhecimento valioso e responsável de forma competente (Neu, 1991). Semelhante a outras carreiras, “a profissão contábil pode ser considerada como um órgão político na tentativa de mediar os interesses dos seus membros e de outros grupos de interesse⁵” (Neu, 1991, p. 297, tradução nossa). Esta mediação depende da manutenção da

⁵ “Similar to other professions, the accounting profession can be regarded as a political body attempting to mediate the interests of its members and other powerful interest groups” (Neu, 1991, p. 297).

legitimidade externa – em particular, sobre a capacidade da profissão para resolver e deslocar desafios persistentes de outros participantes institucionais. As práticas profissionais representam um modo de legitimação, pois procuram convencer as partes externas sobre a congruência de valores existentes entre a sociedade e a profissão (Neu, 1991).

Do ponto de vista funcional, os requisitos de entrada e a tecnologia da profissão são úteis para tal legitimação. Requisitos de entrada elevam o nível educacional de práticas contábeis, padronizando o produto a ser fornecido (Neu, 1991). Da mesma forma, a tecnologia da profissão padroniza a maneira como a Contabilidade é praticada. Em conjunto, ambos formam um grupo de restrições no âmbito da ação, limitando assim a possível gama de comportamentos disponíveis para contabilistas (Neu, 1991).

Conforme McMillan (2004), o espaço profissional contábil sofre ações da disciplina de barreiras, que exige regras e regulamentos para o exercício da profissão. Sofre, também, ações da disciplina de espaço, que é mais sutil e voltada a cada indivíduo, pois se refere às técnicas de supervisão, hierarquização e recompensas pelas quais a profissão se submete (McMillan, 2004).

Segundo Palmer, Ziegenfuss e Pinsker (2004) as habilidades necessárias aos profissionais da contabilidade foram inseridas com mais vigor em um cenário recente no qual os escândalos e crises econômicas colocaram a profissão contábil sob escrutínio público e regulamentar: os valores da profissão e da informação contábil vêm sendo discutidos e colocados em foco (McMillan, 2004). Assim, a ênfase nas ferramentas de controle e na forma como os aspectos comportamentais, nesse caso a confiança, influenciam sua eficácia proporciona um momento de reflexão para a área contábil, no sentido de identificar os pontos ainda deficitários e que precisam ser melhorados para que os objetivos organizacionais sejam alcançados por meio de suas ferramentas de controle e gestão.

Neste sentido, o Princípio Geral de Contabilidade Gerencial intitulado como gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*) constrói confiança, indica que os relacionamentos e recursos das entidades precisam ser gerenciados ativamente, a fim de que ativos financeiros e não financeiros, reputação e valor da organização sejam protegidos (AICPA, 2016). Isto é proporcionado pela confiança entre as partes, visto que é a “base de boas relações, seja entre colegas ou entre organizações e clientes, investidores, fornecedores e sociedade em geral” (AICPA, 2016, p. 11). Assim, os profissionais de Contabilidade Gerencial precisam agir com integridade, objetividade e questionar construtivamente decisões que não se alinhem aos valores da empresa, inclusive incentivando seus colegas a agirem de forma semelhante (AICPA, 2016).

Estas questões relativas à confiança do profissional contábil se estendem à própria configuração do sistema contábil, pois é uma característica essencial da prática, na medida em que o papel da informação e comunicação das informações geradas pelo sistema podem tanto construir quanto destruir a confiança entre as pessoas envolvidas na organização (Baldvinsdottir et al., 2011). Portanto, a justificativa de escolha da análise do constructo da confiança nas organizações encontra respaldo nessa característica da profissão e da informação gerada pelo sistema contábil, que está intrinsecamente ligada à sua eficiência e eficácia.

Como contribuição teórica, este estudo busca analisar conjuntamente os elementos do pacote do Sistema de Controle Gerencial e as vertentes da confiança, relacionando com os objetivos organizacionais. Difere dos estudos realizados anteriormente, pois analisa, no mesmo modelo, a confiança do líder para o liderado e a relação inversa, ou seja, do liderado para o líder, além de incluir todos os componentes do pacote do SCG nesta mesma análise, conforme conceituação de Malmi e Brown (2008). Como contribuição prática, inova ao proporcionar uma discussão no âmbito interno das organizações, destacando o papel da confiança como relevante no alcance da eficácia dos componentes do Sistema de Controle Gerencial e dos objetivos organizacionais.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa possui algumas delimitações que foram realizadas a fim de possibilitar o alcance de seus objetivos. Quanto à teoria, escolheu-se como base a Teoria Institucional, em sua vertente da Velha Economia Institucional (OIE), por possibilitar uma análise das relações entre os indivíduos no interior da organização, considerando os comportamentos de cada um deles como produtores da realidade social que possa ser considerada institucionalizada (Burns & Scapens, 2000). A respeito da configuração do Sistema de Controle Gerencial, selecionou-se a tipologia do pacote desenvolvido por Malmi e Brown (2008), por se considerar mais abrangente, ao permitir a análise de diversas configurações, não apenas de um modelo fixo de SCG. Quanto ao constructo da confiança, buscou-se analisar sua vertente intraorganizacional, considerando as relações entre os líderes e liderados dentro das empresas.

Quanto ao modelo de pesquisa, é proposta uma análise envolvendo quatro redes causais que fazem parte do desenho da pesquisa: as instituições (contexto de realização da

pesquisa – Burns & Scapens, 2000), o Sistema de Controle Gerencial (Malmi & Brown, 2008), a confiança (Reina & Reina, 2007) e os objetivos organizacionais (Kilmann & Herden, 1976). Um quinto elemento, o *feedback*, é demonstrado como a etapa após o alcance dos objetivos, na qual a gestão interioriza a confiança nas relações, passando a ser parte importante no alcance das metas e objetivos, ou seja, de seu ambiente institucional.

Quanto aos métodos selecionados, buscou-se a separação da pesquisa em quatro fases distintas: elaboração da meta-síntese de estudos de caso qualitativos, realização de dois estudos de caso com gestores e colaboradores de duas empresas de Curitiba/PR, construção de um questionário e sua posterior aplicação a um número maior de respondentes. Com essa separação, espera-se que as limitações de cada método utilizado isoladamente sejam reduzidas pelos benefícios e potencialidades dos outros métodos das demais etapas. Assim, o modelo causal do estudo proposto na meta-síntese possibilita uma base teórica robusta para aplicação nas demais etapas, corroborando o desenho proposto. A etapa quantitativa do estudo visa a ampliação do modelo e sua aplicação em larga escala, algo que seria dificultado com o uso de outros tipos de técnicas de pesquisa.

1.5 A TESE

Estudos anteriores sobre confiança e Sistemas de Controle Gerencial analisaram a confiança na relação entre líderes e liderados. Ross (1994), Johansson e Baldvinsdottir (2003), Ferrante (2006), Hartman e Slapnicar (2009), e Lavarda, Feliu e Palanca (2009) obtiveram resultados positivos sobre o impacto da confiança nos objetivos organizacionais, permitindo concluir que a produção e reprodução de rotinas de avaliação de desempenho, a prática inovadora de compartilhamento de informações contábeis e a institucionalização do SCG são dependentes do nível e vertente de confiança presentes na organização. Ressalta-se, também, que quanto maior a propensão do outorgante a confiar, maior a confiança de um administrador ante a disponibilidade de informações sobre o objeto de confiança (Mayer, Davis & Schoorman, 1995).

De semelhante forma, estudos anteriores que verificaram as relações de confiança interorganizacional também obtiveram resultados positivos do impacto da confiança no controle, indicando uma relação de interação, não apenas de substituição (Cuganesan, 2007;

Free, 2008; Vosselman & Van der Meer-Kooistra, 2009; Meira, Kartalis, Tsamenyi & Cullen, 2010); assim, a confiança ajuda tanto a produzir controle quanto a adicionar controle.

Diante destas evidências anteriores, a tese deste estudo é de que: **a confiança entre líderes e liderados relacionada com o Sistema de Controle Gerencial tende a cooperar para o alcance dos objetivos organizacionais**. Os resultados desta pesquisa preenchem a lacuna teórica da análise da percepção tanto de líderes quanto de liderados dentro de um mesmo modelo. Além disso, a apreciação do Sistema de Controle Gerencial como um pacote, conforme exposto por Malmi e Brown (2008), possibilita que uma variedade de empresas possa ser analisada, pois diferentes aspectos do sistema são examinados. Como contribuições, o questionário elaborado nesta Tese proporciona a disseminação da cultura da confiança como relevante para as organizações, principalmente em situações de crise, como a qual vêm passando o cenário político brasileiro.

1.6 ESTRUTURA DA TESE

Esta pesquisa organiza-se da seguinte maneira: no Capítulo 2 é apresentada a fundamentação teórico-empírica contendo conceitos e estudos anteriores referentes aos temas: Teoria Institucional, Sistema de Controle Gerencial, Confiança e Controle Gerencial e Objetivos Organizacionais. O Capítulo 3 indica as escolhas metodológicas deste estudo. Já o Capítulo 4 traz a análise e discussão dos dados obtidos em todas as fases da pesquisa. O Capítulo 5 traz as Considerações Finais da Tese. Ao final, encontram-se as Referências e Apêndices elaborados.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

Neste Capítulo, são abordados os conceitos e relacionados estudos anteriores sobre os quatro itens de análise propostos nesta Tese: a Teoria Institucional, os Sistemas de Controle Gerencial, a Confiança e os Objetivos Organizacionais.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A teoria de base da presente Tese é a Institucional, na sua abordagem da Velha Economia Institucional. Neste item, são explorados os conceitos e os processos de institucionalização, além das demais abordagens da Teoria Institucional, conforme a literatura.

2.1.1 Conceitos e processo de institucionalização

No presente trabalho, a Teoria Institucional fornece a base para as ligações teóricas realizadas, pois possibilita a implementação de novas técnicas e conceitos de Contabilidade Gerencial nas organizações (Guerreiro, Pereira & Rezende, 2006). Tal implementação de novos conceitos é permitida pela Teoria Institucional, uma vez que ela analisa hábitos, regras e rotinas que fornecem sentido aos grupos e são aceitos inquestionavelmente, para então verificar como os processos podem ser institucionalizados, ou mesmo submetidos à mudança (Burns & Scapens, 2000).

Outro foco de análise da abordagem institucional é o comportamento do indivíduo no processo organizacional. Para Fonseca e Machado da Silva (2010, p. 61), a Teoria Institucional considera que o indivíduo se comporta como um “ator social ao formular ações estratégicas com base nos significados atribuídos às regras de funcionamento das organizações, institucionalizadas na sociedade”. Desta maneira, o comportamento individual é modelado por padrões criados e incorporados na forma de normas e regras objetivas,

crystalizadas na sociedade como concepções legitimadas pela maneira mais eficaz de funcionamento das organizações (Guerreiro, Frezatti, Lopes & Pereira, 2005).

Portanto, a contribuição da Teoria Institucional engloba também a análise do processo decisório nas organizações, pois permite compreender que hábitos e rotinas são desenvolvidos para dar coerência e significado ao comportamento da organização (Guerreiro et al., 2005). O processo de tomada de decisões de acordo com regras e padrões previamente estabelecidos na organização propicia certa estabilidade e tranquilidade, porque os resultados podem ser antecipados (Guerreiro et al., 2005).

Para Johansson e Baldvinsdottir (2003, p. 220), as instituições moldam ações, ao mesmo tempo em que se tornam o resultado da ação humana. Os membros individuais da organização estão envolvidos na codificação de princípios organizacionais em regras e rotinas e em sua promulgação, que também os torna participantes na reprodução de princípios organizacionais. Esta reprodução é o elemento básico no processo de institucionalização.

Diante disso, a Teoria Institucional considera os hábitos como disposições pessoais ou tendências de ações anteriores; por serem pessoais, os hábitos estão no campo individual. Já as rotinas referem-se aos hábitos dos grupos, ou seja, o caminho pelo qual as ações são habitualmente adotadas. Por este motivo, as mudanças nas rotinas necessitam, na maioria dos casos, de processos contínuos e cumulativos (Burns & Scapens, 2000). Por sua vez, as regras representam a formalização dos procedimentos, coordenando e fornecendo coerência para as ações do grupo. A mudança, neste item normativo, precisa ser realizada em intervalos discretos. Conforme Burns e Scapens (2000), seguindo-se regras repetidamente, o comportamento se torna conhecimento tácito, isto é, o modo pelo qual as coisas são normalmente feitas.

Considerando-se tais definições de hábitos, rotinas e regras, a formação do processo institucional está disposta na Figura 1.

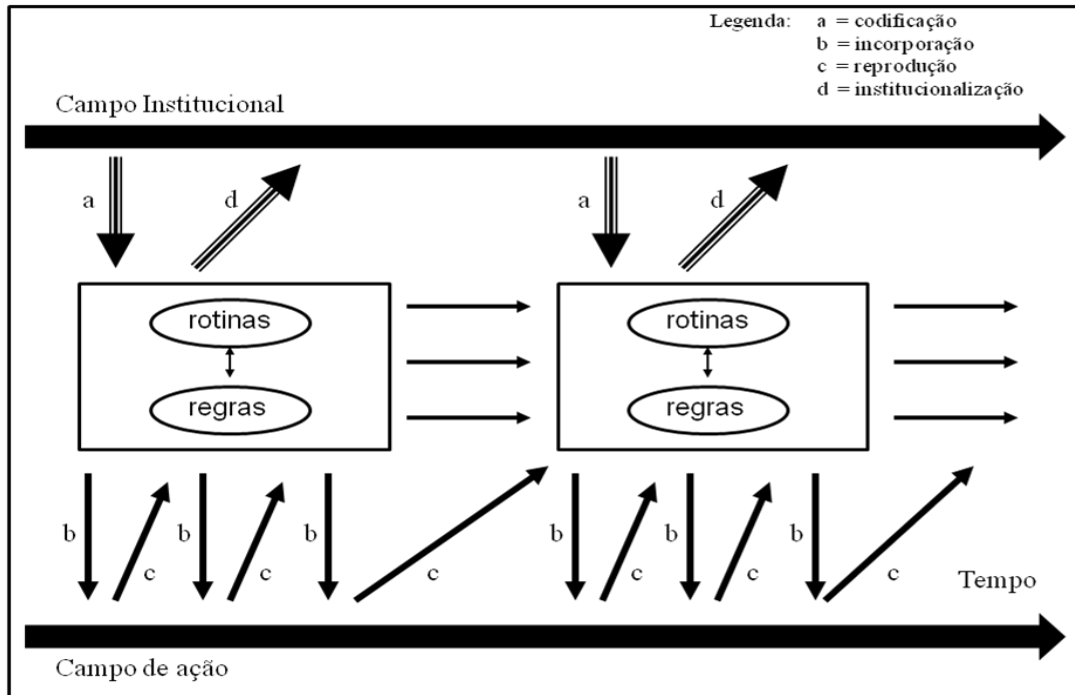


Figura 1 – Processo de Institucionalização

Fonte: adaptado de Burns e Scapens (2000, p. 09); In: Reis (2008, p. 51)

Conforme exposto na Figura 1, ao reconhecer os sistemas e práticas de controle gerencial como regras e rotinas organizacionais, pode-se explorar a mudança como um processo, ao invés de uma saída (Burns & Scapens, 2000). Assim, as ações produzem e reproduzem instituições, ou seja, sua influência é cumulativa ao longo do tempo. Entretanto, tal processo não é estático, pois a mudança ocorre em longos períodos de tempo.

Como observado na Figura 1, o processo começa com a linha “a”, que representa a codificação dos princípios organizacionais em regras. Após tal codificação, a linha “b” indica que os atores determinam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais, incorporando-os em suas ações. A seguir, a linha “c” é o comportamento repetitivo, reproduzindo rotinas. Por fim, a linha “d” configura a institucionalização efetiva de regras e rotinas. As linhas “a” e “d” possuem um tracejado grosso, pois representam um campo mais abstrato do que as regras e rotinas, enquanto que o tracejado fino das linhas “b” e “c” demonstra um campo mais real de ações (Burns & Scapens, 2000).

No campo institucional, na parte superior da Figura 1, nota-se que a mudança nos processos institucionais ocorre em um período maior de tempo, comparando-se com o campo da ação, no qual as linhas “b” e “c” possuem um prazo mais curto de mudança. Na parte central da Figura 1, encontram-se as rotinas e regras institucionais, unindo as ações e as instituições. De tempos em tempos, novas rotinas e regras surgem, fazendo com que os processos de mudança sejam cumulativos.

Alguns anos após, Ter Bogt e Scapens (2014) revisitaram este modelo e indicaram algumas extensões, principalmente com relação aos trabalhos mais recentes na Teoria Institucional em suas vertentes da Sociologia Institucional, cuja ênfase é em variações práticas e lógicas institucionais, e da Velha Economia Institucional, que proporcionou um debate sobre a relação entre as instituições e as ações dos indivíduos. Este novo modelo está exposto na Figura 2.

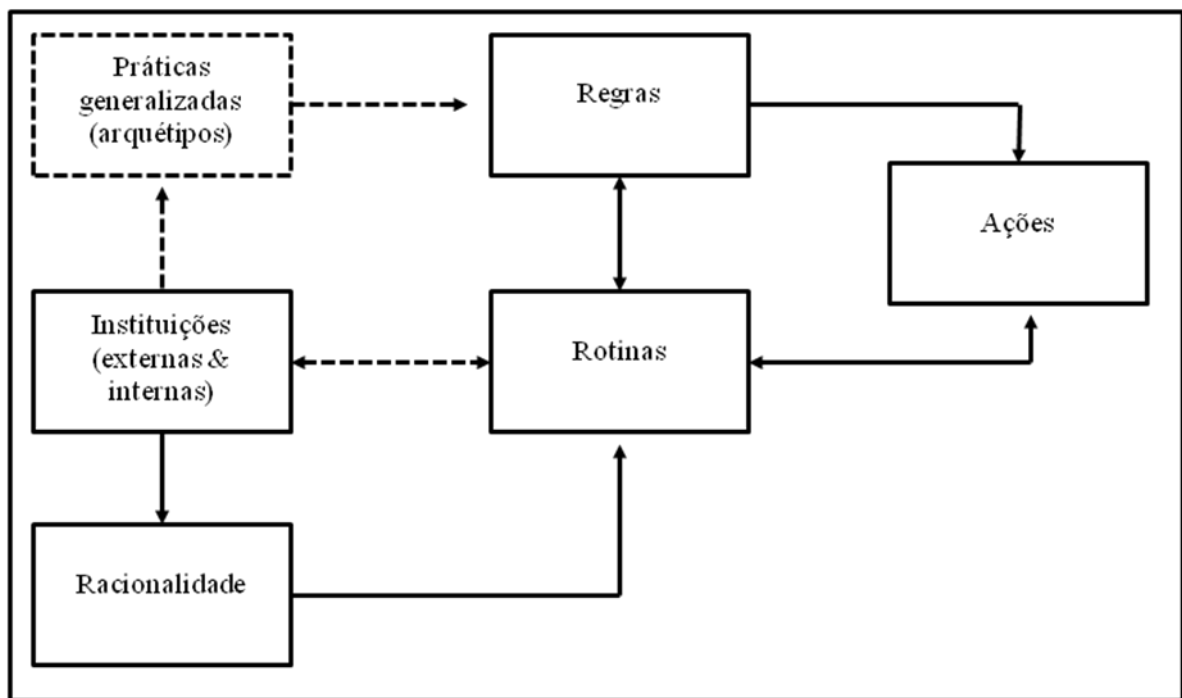


Figura 2 – Processo de Institucionalização revisitado
Fonte: Ter Bogt e Scapens (2014, p. 12, tradução nossa)

Conforme indicado na Figura 2, o modelo revisitado de institucionalização de Ter Bogt e Scapens (2014) reconhece as instituições externas e internas, o papel da racionalidade, a ação humana e o poder de indivíduos específicos ou de grupos para impor novas regras. Na Figura 2, a linha pontilhada com setas de duas pontas entre as instituições (internas e externas) e as rotinas indica que as instituições são codificadas dentro das rotinas (e regras), e que as rotinas podem tornar-se institucionalizadas.

Os autores argumentam, também, que esta ligação funciona por meio das formas de racionalidade que estão embutidas nas instituições. Essa racionalidade compreende tanto as lógicas (institucionais) dentro das instituições externas, quanto as lógicas embutidas nas instituições internas; é essa multiplicidade de instituições (e lógicas) que moldam as formas de racionalidade dentro da organização. E são essas formas de racionalidade que moldam a seleção de rotinas a serem utilizadas em situações específicas. A linha pontilhada entre as

instituições e rotinas tem setas de duas pontas para indicar que ao longo do tempo as rotinas podem se tornar institucionalizadas, modificando assim as instituições internas existentes ou mesmo criando novas instituições internas. Além disso, as rotinas e instituições de outras organizações semelhantes poderiam também (com o tempo) influenciar as instituições externas.

Espejo e Von Eggert (2017) aplicaram o quadro institucional de Ter Bogt e Scapens (2014) em um estudo de caso realizado em uma empresa localizada no sul do Brasil. Como resultados, obtiveram que mesmo com a introdução da racionalidade, as regras e as rotinas permaneceram como elementos importantes para que as ações aconteçam. Afirmam, também, que diferentes racionalidades e a cultura do indivíduo e da organização foram aspectos relevantes analisados nos discursos dos entrevistados.

De acordo com Guerreiro et al. (2005), para que o processo de institucionalização seja efetivo, alguns fatores precisam ser integrados, tais como: a necessidade de orientação normativa de implementação do modelo; o novo modelo precisa ser compreendido pelas pessoas; os hábitos servem como elementos facilitadores do processo de repetição do modelo; as pessoas devem perceber consequências da mudança no plano pessoal e de grupo; deve haver legitimidade interna e externa do modelo para as pessoas; busca de uma sintonia com crenças e valores pessoais aceitos; e representação efetiva de como os indivíduos serão avaliados.

Ao analisar como o processo institucional ocorre, Burns e Scapens (2000) refletiram sobre os diferentes tipos de mudança nas instituições. Mudança e estabilidade não são independentes, mas sim simultaneamente parte do mesmo processo. Para estes autores, existem três caracterizações dicotômicas de mudança: formal/informal, revolucionária/evolucionária, regressiva/progressiva. A mudança formal tem um desenho consciente, com a introdução de novas regras ou ações de indivíduos poderosos do grupo, requerendo novas formas de pensar. Já a mudança informal ocorre em um nível tácito, subconsciente. Contudo, ao deixar de lado a formalidade, pode ocorrer resistência no grupo, ou seja, falha na implementação.

Na caracterização seguinte, a mudança revolucionária pode apresentar potenciais dificuldades, dado seu caráter de rompimento com rotinas e instituições existentes. Já a mudança evolucionária é mais incremental, com um rompimento menor. A última dicotomia representa que a mudança regressiva inclui o comportamento cerimonial, no qual as pessoas são discriminadas em relação à sua posição no grupo, preservando estruturas existentes de poder. Contudo, a mudança progressiva reflete o comportamento instrumental, o qual aplica

melhor conhecimento e tecnologias disponíveis para resolução de problemas (Burns & Scapens, 2000).

Para Burns e Scapens (2000) se as rotinas emergentes são largamente aceitas na organização, de maneira que se tornam inquestionáveis formas de controle gerencial, então podem ser chamadas de institucionalizadas. Para estes autores, mudanças específicas no controle gerencial também podem ser revolucionárias, de certa forma, envolvendo mudanças radicais na rotina existente e desafiando fundamentalmente as instituições remanescentes.

Considerando estes conceitos e o processo de institucionalização, o próximo item traz as abordagens existentes sobre a Teoria Institucional.

2.1.2 Abordagens da Teoria Institucional

Sob a ótica da Teoria Institucional, três enfoques são frequentemente aplicados à literatura contábil: a Nova Economia Institucional (NIE), que analisa as estruturas utilizadas para governar as transações econômicas; a Velha Economia Institucional (OIE), que verifica como as instituições moldam as ações e pensamentos dos agentes humanos individuais; e a Nova Sociologia Institucional (NIS), que se preocupa com as instituições no ambiente organizacional que forma estruturas e sistemas organizacionais (Guerreiro et al., 2005; Scapens, 2006).

Para Scapens (2006), enquanto a NIE estende a abordagem econômica tradicional e aplica os pressupostos da racionalidade limitada às organizações, a OIE começa com a rejeição no núcleo neoclássico econômico como explicação para os fenômenos organizacionais, procurando inserir o comportamento dos agentes econômicos em termos de regras, rotinas e instituições. Por sua vez, a NIS começou a questionar porque as organizações parecem semelhantes e quais as pressões e processos que as formam. O Quadro 1 traz os principais pontos de diferenciação das três abordagens da Teoria Institucional.

Quadro 1 – Comparação das abordagens da Teoria Institucional

Abordagens	Nova Economia Institucional (NIE)	Velha Economia Institucional (OIE)	Nova Sociologia Institucional (NIS)
Unidade de análise	Transação	Grupo (ou subgrupo) social	Organização
Suposições dos indivíduos	Racionalidade limitada	O indivíduo constrói realidades sociais	Determinismo social
Tem visão do processo?	Não	Sim	Não
Direção das mudanças	Estrutura de governança	Regularidade comportamental	Práticas formais institucionalizadas (orçamento, custeio)
Foco institucional	Eficiência	Regularidade comportamental	Legitimidade externa

Fonte: Reis (2008)

Ante as informações contidas no Quadro 1, verifica-se que o campo da Nova Economia Institucional analisa o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas, que estabelecem as bases para a produção, troca e distribuição. Scapens (2006) indica que a NIE utiliza o raciocínio econômico para explicar a diversidade de formas de arranjos institucionais, por exemplo, a partir de pressupostos da racionalidade limitada e oportunismo; esta abordagem busca explicar como as transações são organizadas de forma particular e como as empresas têm estruturas hierárquicas. Para Scapens (2006), há de se ter certa ressalva em fundamentar análises sobre o comportamento gerencial com a racionalidade limitada e oportunismo, principalmente quando se justifica o dolo com noções de auto-interesse, pois, ao retratar as empresas em termos de indivíduos que apenas maximizam seu próprio interesse, o estudo pode se tornar uma profecia autorrealizável, mascarando os reais motivos das falhas gerenciais.

Na OIE, segunda abordagem da Teoria Institucional conforme o Quadro 1, a instituição é o principal objeto de análise, e não mais o comportamento racional e maximizador dos tomadores de decisão; a instituição diz respeito a uma forma e coerência social, reproduzindo hábitos e rotinas. Portanto, a OIE começa a partir de uma posição que questiona alguns dos pressupostos básicos da economia neoclássica, pois, ao invés de simplesmente assumir a racionalidade limitada e o oportunismo dos agentes, esta abordagem procura explicar o motivo das pessoas parecerem oportunistas, o que resulta em determinados tipos de comportamento econômico (Scapens, 2006).

Por sua vez, a NIS, a terceira abordagem institucional apresentada no Quadro 1, indica que a organização precisa se conformar com as normas sociais de comportamento aceitável, além de atingir níveis de eficiência produtiva. Assim, a institucionalização é um processo adaptativo pelo qual as expectativas sociais da forma mais apropriada de se

organizar e de se comportar levam em conta determinadas regras sociais. Para Scapens (2006), os primeiros teóricos dessa abordagem analisavam as entidades sem fins lucrativos, distinguindo os ambientes técnicos dos institucionais e argumentando que as organizações precisam parecer legítimas às partes interessadas, a fim de garantir os recursos de que necessitam para a sua sobrevivência; para ganhar essa legitimidade, as organizações têm que estar em conformidade com o que se espera delas.

Diante disso, na visão de Scapens (2006), as abordagens da NIE e da NIS não são suficientes para compreender o que molda as práticas contábeis gerenciais nas organizações, pois as duas olham apenas para o ambiente externo. Para o autor, quando se deseja compreender de forma mais profunda a miscelânea de relações que formam uma organização, é essencial olhar para dentro da instituição, estudando como as práticas de controle gerencial são moldadas dentro delas. Por conseguinte, o conjunto de ideias contidas na OIE estrutura um arcabouço intelectual mais adequado para o entendimento dos Sistemas de Controle Gerencial (Scapens, 1994); considerando estes aspectos, a OIE é a abordagem utilizada nesta Tese.

No próximo tópico, serão abordados conceitos e caracterizações do Sistema de Controle Gerencial vigentes na literatura.

2.2 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Neste item, os dois primeiros subitens abordam os conceitos gerais sobre o Sistema de Controle Gerencial, conforme os autores selecionados, além de algumas caracterizações sobre a formatação desse Sistema. O terceiro subitem traz a abordagem do SCG como um pacote, de acordo com o estudo de Malmi e Brown (2008).

2.2.1 Conceitos gerais

Uma das abordagens pioneiras sobre o Sistema de Controle Gerencial é encontrada em Ansari (1977). Para este autor, o problema da criação de Sistemas de Controle Gerenciais pode ser descrito como essencialmente estrutural ou comportamental. Na primeira destas, é

necessária uma visão racional e mecanicista do controle, característica da literatura contábil, tratando o projeto do SCG como uma projeção de estrutura eficaz do fluxo informacional. Já a segunda abordagem, encontrada na literatura sócio-psicológica sobre desempenho, objetiva analisar o SCG como uma séria de concepções sociais que levam à alta *performance*. Assim, Ansari (1977) defende a adoção de Sistemas de Controle Gerenciais nos quais os dois elementos, estrutura e comportamento, sejam considerados em conjunto. O autor sugere, então, que a minimização das diferenças de percepção entre gestores e subordinados seja utilizada como um guia operacional para direcionar a eficácia do sistema.

Alguns anos após, Simons (1987, p. 358, tradução nossa) definiu os sistemas de controle como os “processos formalizados e sistemas que utilizam a informação para manter ou alterar padrões de atividade organizacional⁶”. Nessa classificação, o autor inclui os sistemas de planejamento, de comunicação e acompanhamento dos procedimentos que se baseiam na utilização da informação, excluindo desse rol, portanto, os mecanismos de controle informal, como o controle social e cultural. Para Simons (1987), é importante compreender a ligação entre estratégia e controle, mas ele considera que o grande desafio dos acadêmicos é coletar dados primários sobre a evolução e escolha de processos de controle em empresas seguindo diferentes estratégias. Sugere, então, que as pesquisas se concentrem em descobrir a complexa relação entre os Sistemas de Controle Gerencial, a variedade de estratégias de negócios utilizada pelas organizações e a consecução dos objetivos organizacionais.

Simons (1987) ainda cita a diferenciação proposta por Miles e Snow (1978), que separam as empresas em Prospectoras e Defensoras. Na primeira relação, encontram-se as organizações que atribuem grande importância para a previsão de dados por meio dos sistemas de controle, estabelecendo metas orçamentárias e monitorando as saídas atentamente; inclui as empresas que enfatizam relatórios e utilizam sistemas de controle uniformes, que são modificados quando necessários. Já o segundo tipo inclui as empresas que utilizam os sistemas de controle com menor intensidade, enfatizando a remuneração de bônus com base no cumprimento de metas orçamentárias e fazendo poucas mudanças no sistema ao longo dos anos.

Seguindo a linha de apreciação da eficácia dos controles contábeis nas organizações, Abernethy e Brownell (1997) inseriram o conceito de incerteza da tarefa nos Sistemas de

⁶ “(...) formalized procedures and systems that use information to maintain or alter patterns in organizational activity” (Simons, 1987, p.358)

Controle Gerenciais. Em seu estudo, analisaram controles contábeis convencionais, controles de comportamento (como guias de procedimentos e codificação do trabalho), e controles de pessoal em configurações que variaram em termos de “analisabilidade” da tarefa e o número de exceções encontradas na execução da tarefa. Sua principal conclusão é de que nas organizações onde a incerteza da tarefa é mais elevada (isto é, onde a “analisabilidade” da tarefa é baixa e o número de exceções é alto), a dependência em formulários de controle de pessoal tem um efeito positivo e significativo sobre o desempenho.

Por sua vez, Otley (1999) conceitua os Sistemas de Controle Gerencial como o conjunto de informações que pretendem ser úteis para o gestor na realização do seu trabalho, auxiliando as organizações no desenvolvimento e manutenção de padrões viáveis de comportamento. Inserindo a variável comportamental no estudo do SCG, Otley (1999) afirma que qualquer avaliação sobre os elementos contidos nesse sistema requer a consideração de como os gestores fazem uso das informações oferecidas a eles.

Em outro estudo publicado alguns anos após, Otley (2003) assegura que os controles e medidas de desempenho são mecanismos demasiadamente poderosos para influenciar o comportamento. Por esse motivo, quando os Sistemas de Controle Gerencial fornecem menos ênfase a essas medidas, há uma tendência quase inevitável para formas de visão de curto prazo. Considerando que as medidas se tornam menos úteis quando as pessoas aprendem a manipulá-la para seus próprios fins, Otley (2003) acredita que parece inevitável que a concepção de sistemas de medição e controle de desempenho seja um processo em constante evolução.

Continuando na linha de análise de possíveis limitações de indicadores financeiros, Azofra, Prieto e Santidria (2003, p. 368, tradução nossa) se posicionam afirmando que os indicadores quantitativos e qualitativos não financeiros, pela sua própria natureza, “parecem ser os mais apropriados para acompanhar de perto e em tempo real as operações, tornando-se assim possível realizar revisões e correções conforme necessário⁷”. Concluem, então, que os sistemas de controle precisam agregar estes dois tipos de medidas, facilitando a transmissão do objetivo da empresa a todos os seus níveis e funções.

O estudo de Herath (2007) também incluiu o objetivo da empresa como um foco das abordagens do Sistema de Controle Gerencial, além da coordenação e avaliação dos processos utilizados para alcançar as metas estabelecidas. Para Herath (2007), o ponto focal de análise

⁷ “(...) seem to be more appropriate, to follow operations closely and in real time, thus making it possible to carry out revisions and corrections as needed” (Azofra, Prieto & Santidria, 2003, p. 368)

do controle é que quando o desempenho real não corresponde com a norma, um sistema é dito estar fora de controle. Neste caso, serão tomadas medidas para trazer o sistema de volta ao controle, seja alterando o resultado real ou através da revisão da norma. Do ponto de vista organizacional, o controle promove a coordenação tanto entre departamentos funcionais quanto entre os níveis gerenciais; se, por um lado, o processo de controle ajuda a alinhar os incentivos dos indivíduos com os da organização, por outro lado, reduz o risco, oferecendo avisos de potenciais problemas e danos com antecedência e proporcionando a oportunidade para a ação corretiva (Herath, 2007).

Na conceituação de Malmi e Brown (2008), os sistemas, normas, práticas, valores e outras atividades de gestão que possuem a finalidade de dirigir o comportamento dos funcionários devem ser chamados de controles gerenciais. Se estes são sistemas completos, em oposição a uma regra simples, então devem ser classificados como Sistema de Controle Gerencial. Já os sistemas de contabilidade que são projetados para suportar a tomada de decisão em qualquer nível organizacional, mas deixam o uso desses sistemas sem monitoramento, não devem ser chamados SCG; ao invés disso são denominados sistemas de contabilidade gerencial.

Diante desses conceitos, Davila, Forter e Li (2009) compilam na literatura existente até então as funções do SCG que possibilitam a identificação das razões de adoção dos sistemas:

1. Usar metas explícitas e estáveis, facilitando a convergência de todos os atores organizacionais e a criatividade;
2. Buscar aprender com o passado, pois rotinas codificadas facilitam a difusão de capacidades organizacionais em toda a organização durante o tempo todo;
3. Coordenar a ajuda, dissociando os esforços dos atores organizacionais e reduzindo os custos de coordenação, através da negociação explícita de metas locais;
4. Planejar a sequência de passos para alcançar determinados objetivos organizacionais, fornecendo, assim, um plano para coordenar o esforço de inovação ao longo do tempo;
5. Promover a prestação de contas e facilitar o controle, onde a atenção gerencial é necessária apenas se os resultados se desviam das expectativas;
6. Facilitar o contrato com terceiros, destacando a relevância do contexto externo na organização das empresas; e

7. Legitimar símbolos externamente ao processo da organização, tornando o sistema em conformidade com as demandas externas dissociadas das necessidades técnicas.

Considerando estas funções, Alves (2010, p. 07) afirma que os Sistemas de Controle Gerencial minimizam as incertezas decorrentes das dificuldades e oportunidades enfrentadas pelas empresas, tais como “alterações na demanda de produtos e serviços, queda de produtividade, desalinhamento da força de trabalho em relação às diretrizes estratégicas, falta de integração”. Assim, o SCG assegura a realização dos objetivos organizacionais, reduzindo esses impactos que não puderam ser previstos no planejamento da empresa.

Em face desses conceitos, Hared, Abdullah e Huque (2013b) indicam que a crítica às perspectivas sobre o SCG advém dos modelos que limitam suas funções para abordagens econômicas ou convencionais, consideradas restritivas, pois se preocupam menos com aspectos sociais e comportamentais dos participantes organizacionais. Assim, uma tentativa para reduzir essa limitação seria a utilização de modelos que promovam a importância dos aspectos sociais, fornecendo espaço para abordagens de controle informais e culturais. Alguns destes diferentes modelos são abordados no próximo item, para, então, explicitar-se o modelo de Malmi e Brown (2008), utilizado como base neste estudo.

2.2.2 Diferentes visões sobre a configuração do Sistema de Controle Gerencial

O primeiro modelo analisado é o de Ansari (1977). Na visão deste autor, a condição necessária para o desenho do SCG é abordar as relações entre informação, pessoas e tecnologia. O modelo de Ansari está disposto na Figura 3.

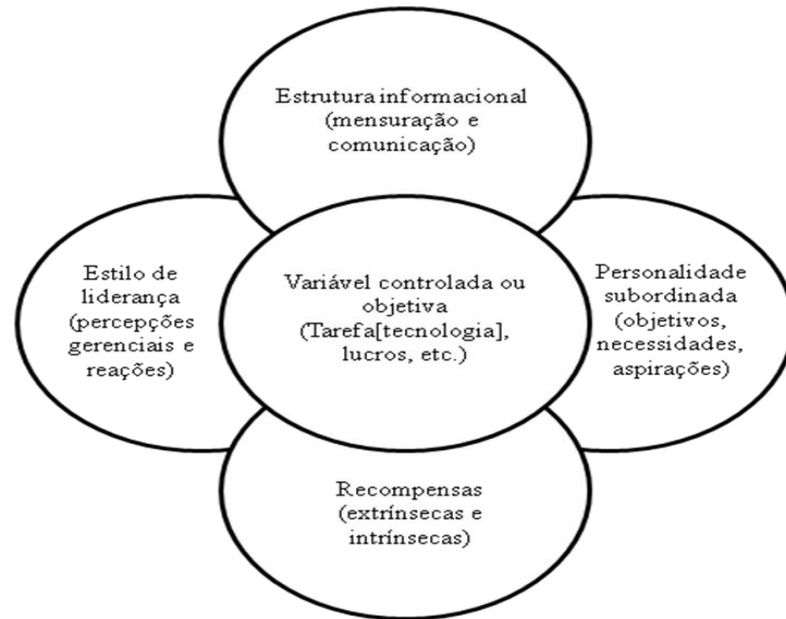


Figura 3 – Componentes do sistema de controle
 Fonte: Ansari (1977, p. 107, tradução nossa)

Conforme a Figura 3, o modelo de Ansari (1977) busca a conceituação de um sistema aberto para superar as possíveis fraquezas que possam surgir. O modelo propõe que os componentes do sistema de controle são a estrutura informacional, os estilos de liderança, as formas de recompensa tanto intrínseca quanto extrínseca, os objetivos e aspirações pessoais e a tecnologia, como variável controlada e objetiva. Os pontos principais deste modelo são a inserção da tecnologia como elemento importante para determinar os esforços do sistema em atingir um estado de equilíbrio, e o apreço pelo papel fundamental que os processos cognitivos desempenham nos esforços de um sistema de controle para alcançar seus objetivos.

O próximo modelo analisado é o de Flamholtz, Das e Tsui (1985), que buscaram elaborar uma estrutura de SCG que corrigisse o problema da falta de integração de concepções diferentes sobre indivíduos, grupos e organizações, comum às propostas anteriores. O modelo de Flamholtz, Das e Tsui (1985) está descrito na Figura 4.

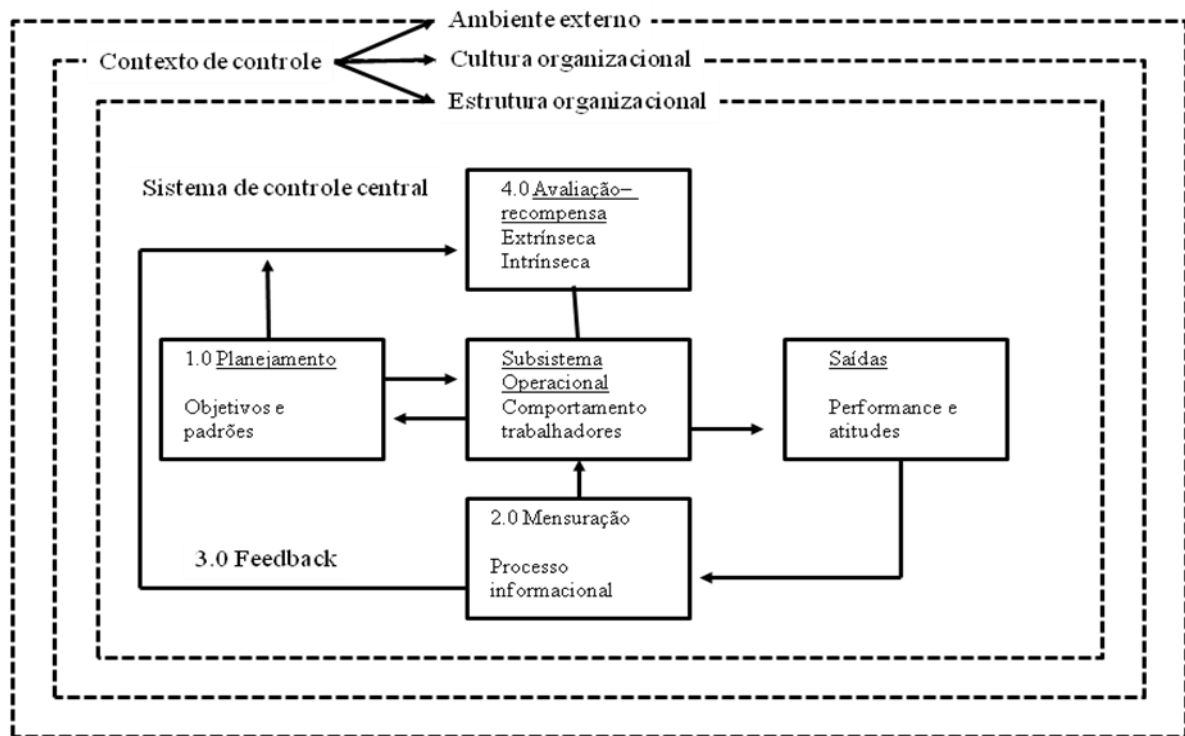


Figura 4 – Modelo integrativo do controle organizacional
 Fonte: Flamholtz, Das e Tsui (1985, p. 38, tradução nossa)

Na abordagem exposta na Figura 4, Flamholtz, Das e Tsui (1985) indicam a existência de seis elementos que formam o controle organizacional: planejamento (fixação de metas e estabelecimento de padrão para cada área funcional); subsistema operacional (inclui os comportamentos exibidos pelas unidades organizacionais maiores de indivíduo e grupo); resultado (inclui desempenho, atitudes de trabalho, volume de negócios e absenteísmo); elemento de medição (inclui o sistema de gerenciamento de informações e o sistema de avaliação de desempenho); elemento de *feedback* (fornecimento de informações sobre o desempenho comparado com objetivos pré-determinados e normas); e avaliação e recompensa (tanto extrínsecas quanto intrínsecas).

O terceiro modelo analisado é o de Herath (2007), que traz uma abordagem do ambiente organizacional com relação ao atendimento de metas e objetivos organizacionais, representado pela Figura 5.

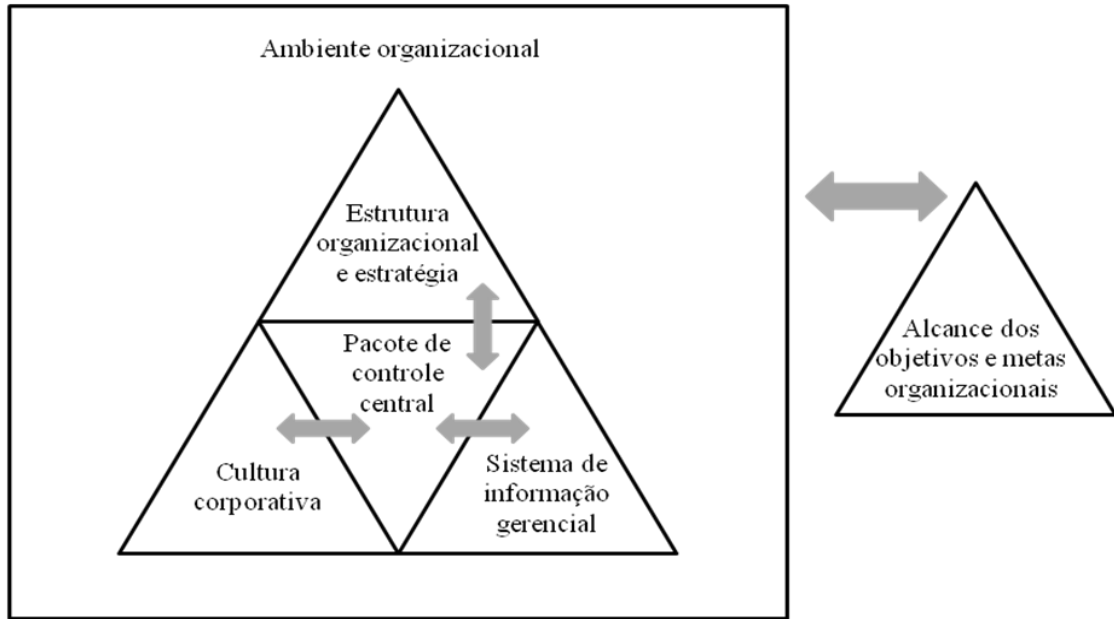


Figura 5 – Sistema de controle gerencial organizacional
 Fonte: Herath (2007, p. 905, tradução nossa)

O modelo de Herath (2007), na Figura 5, indica que o Sistema de Controle Gerencial da organização é representado por uma série de triângulos que interagem entre si, delimitados por um retângulo. O triângulo mais interno compreende o pacote de controle central, representado pelos mecanismos da organização. Os três triângulos ao redor representam os outros componentes do sistema de controle: estratégia corporativa e estrutura, cultura corporativa, e sistemas de informação gerencial. Os elementos do sistema de controle são limitados pelo ambiente da organização e têm relação direta com o alcance dos objetivos e metas organizacionais, articulando-se entre si por meio de *feedback* e *feed-forward*.

Por sua vez, a abordagem de Durden (2008) busca inserir o SCG em um contexto de responsabilidade social, focando as informações externas que são divulgadas pela empresa a partir da elaboração do sistema. Tal modelo está identificado na Figura 6.

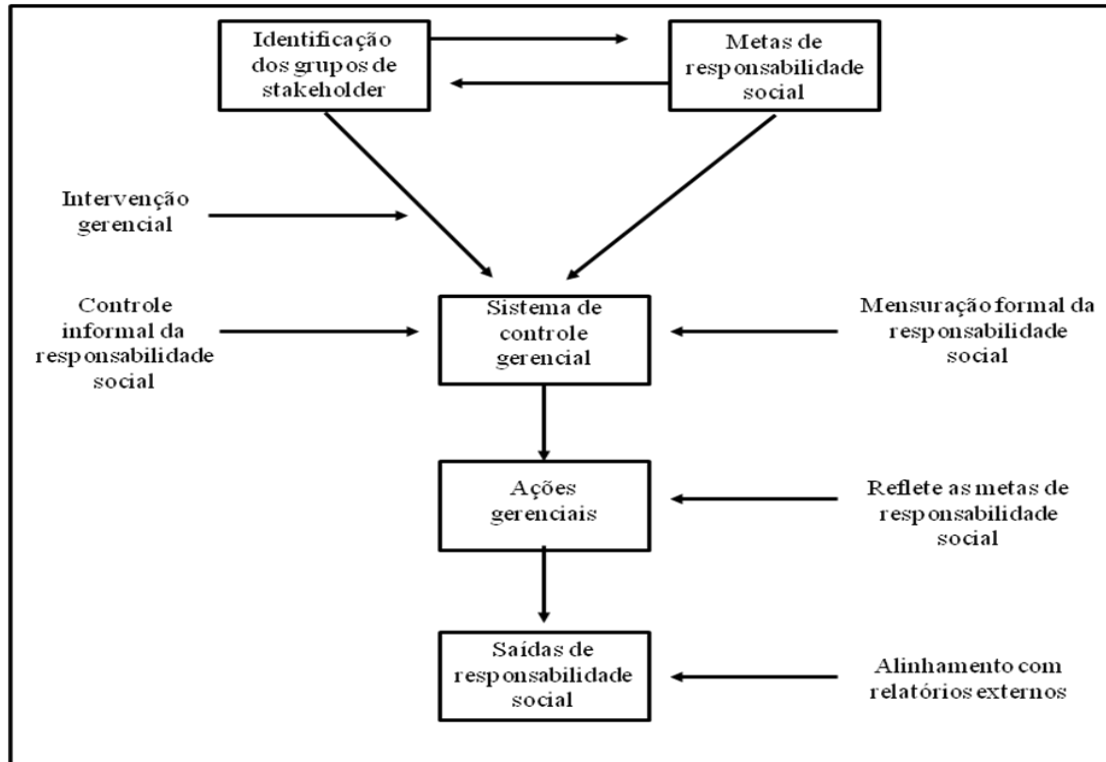


Figura 6 – Modelo de SCG e responsabilidade social
 Fonte: Durden (2008, p. 687, tradução nossa)

Conforme a Figura 6, o modelo de Durden (2008) indica que as organizações precisam operar de uma forma socialmente responsável, dispondo de sistemas de controle que tenham como foco as partes interessadas, reforçando que a empresa busca operar de uma maneira socialmente responsável e cumprindo uma obrigação com as partes interessadas. Isto posto, o SCG na visão de Durden (2008) tem duas dimensões fundamentais: medição e controles formais e informais. A formalização permite medidas explícitas e uma abordagem sistemática de monitoramento que reflete aspectos de responsabilidade social; já a parte informal reconhece que medição e monitoramento devem, idealmente, serem embutidas como parte da cultura organizacional. Ressalta-se que as duas dimensões devem reforçar-se mutuamente, a fim de permitir as ações gerenciais e as saídas socialmente responsáveis.

Um modelo explorado no âmbito nacional, de autoria de Aguiar, Pace e Frezatti (2009), inclui os benefícios líquidos decorrentes do uso do sistema como parte fundamental em sua elaboração. O desenho está disposto na Figura 7.

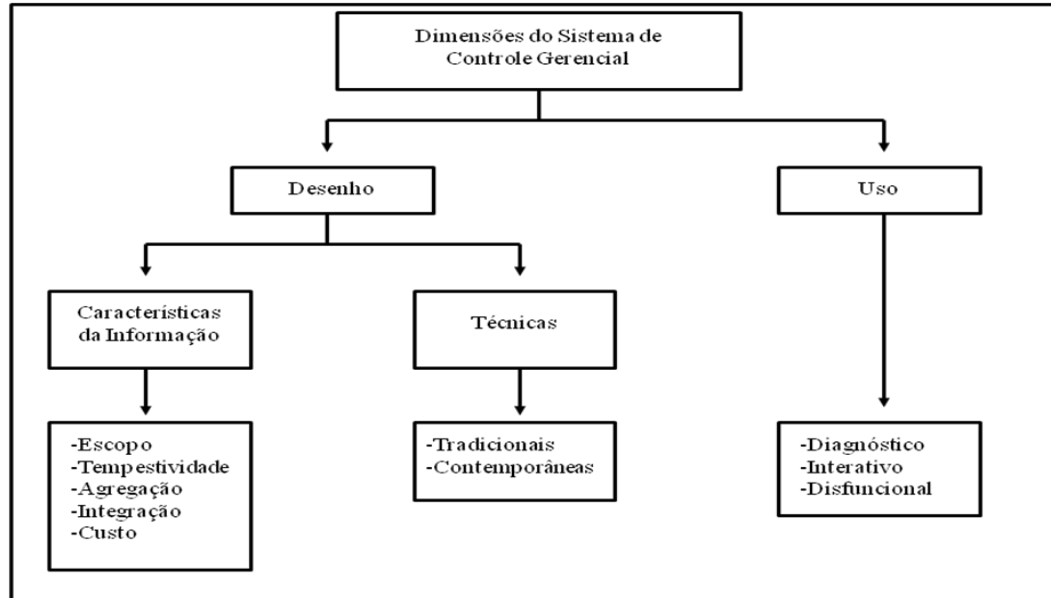


Figura 7 – Dimensões do Sistema de Controle Gerencial
 Fonte: Aguiar, Pace e Frezatti (2009, p. 07)

Pela Figura 7, analisa-se que o modelo de Aguiar, Pace e Frezatti (2009) considera o SCG por meio de seu desenho e uso. O desenho é entendido como sua dimensão técnica, cuja ênfase está na escolha do *layout* apropriado, visando à mensuração do desempenho econômico-financeiro. Já o uso está relacionado a aspectos cognitivos e culturais dos agentes, ou seja, como uma dimensão institucional. Para os autores, a identificação e análise da estrutura do Sistema de Controle Gerencial tem como parâmetro dimensões que compõem os benefícios líquidos do uso do sistema: “quanto maior a satisfação do usuário e/ou quanto maior o impacto individual, mais apropriada será a estrutura de um SCG” (Aguiar, Pace & Frezatti, 2009, p. 11).

Por sua vez, a modelagem de Hared, Abdullah e Huque (2013b) busca capturar as principais áreas do SCG considerando aspectos internos e externos, sociais, econômicos e culturais de uma organização, conforme exposto na Figura 8.

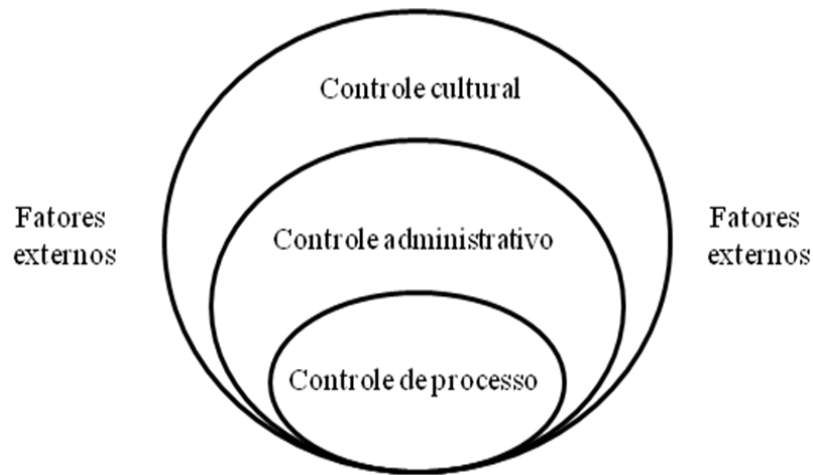


Figura 8 – Modelo teórico para as práticas de controle gerencial
 Fonte: Hared, Abdullah e Huque (2013b, p. 07, tradução nossa)

A Figura 8 representa que o modelo de Hared, Abdullah e Huque (2013b) classifica os componentes de controle como culturais, administrativos e de processo. Este modelo teórico busca inserir circunstâncias sócio-políticas, econômicas e culturais no contexto de análise, delimitando a ação do SCG por fatores externos. Por ser um estudo teórico, os autores sugerem a inclusão de outros fatores no modelo, a ser testado conforme a realidade de cada organização.

Outro modelo teórico analisado para esta pesquisa foi o de Langevin e Medoza (2013), que buscam inserir o comportamento e as atitudes dos participantes do processo como parte fundamental a ser considerada na elaboração dos sistemas. Portanto, buscam relacionar as características do SCG com a percepção de justiça e o comportamento de gestores e funcionários. Este modelo teórico está exposto na Figura 9.

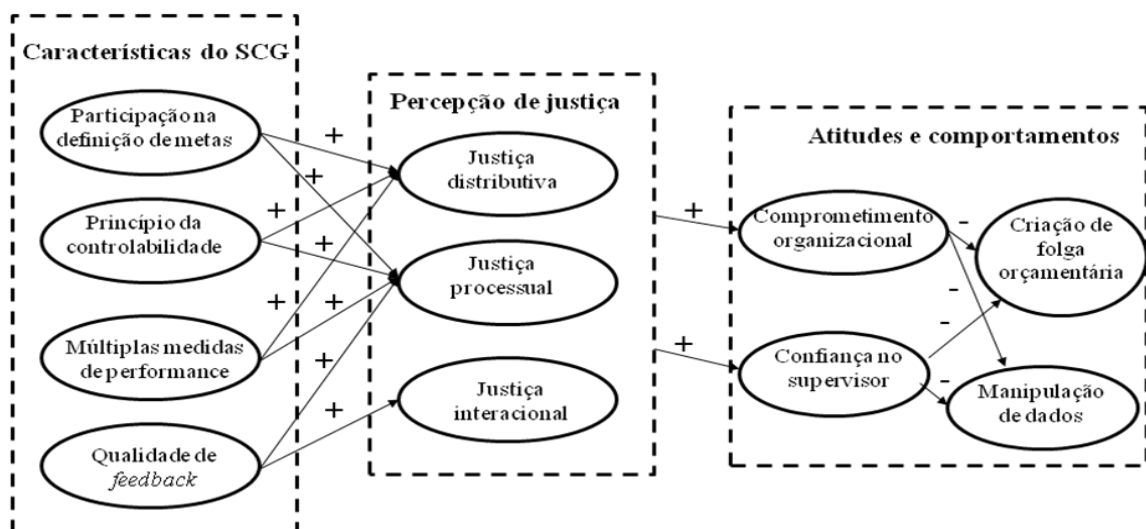


Figura 9 – Relações entre SCG e comportamento dos atores organizacionais
 Fonte: Langevin e Mendoza (2013, p. 218, tradução nossa)

Conforme exposto na Figura 9, o modelo de Langevin e Mendoza (2013) possui como foco de análise a possibilidade do SCG melhorar a percepção de justiça, reduzindo a criação de folga orçamentária e manipulação de dados através de um maior compromisso organizacional e confiança no supervisor. Sua maior contribuição é a inserção do elemento comportamental como foco para elaboração do sistema de controle, visando a redução de comportamentos antiéticos consequentes.

Diante esses modelos teóricos dispostos, analisa-se a classificação de Malmi e Brown (2008) para o pacote do Sistema de Controle Gerencial. Tal modelo é empregado nesta Tese, pois considera-se que abrange a maior parte dos elementos comportamentais citados anteriormente em uma única abordagem, permitindo que grande variedade de organizações sejam analisadas a partir da mesma conceituação.

2.2.3 O Sistema de Controle Gerencial como um pacote

De acordo com Malmi e Brown (2008), a ideia de Sistemas de Controle Gerenciais como um pacote já existe desde a década de 1980, apesar disso, houve pouca teorização explícita ou pesquisa empírica sobre o tema desde então. Para estes autores, estudar sistemas e práticas de controle gerencial individualmente pode influenciar nas conclusões dos estudos, pois não se pode atribuir a eficácia de um sistema inteiro partindo da análise de um componente isoladamente.

Malmi e Brown (2008) indicam que o principal foco da teoria de SCG é projetar o sistema para produzir os fins desejados. Para os autores, como os estudos anteriores focaram no desenvolvimento de sistemas formais, a compreensão do SCG como um pacote pode facilitar o desenvolvimento de uma teoria mais robusta sobre a projeção de controles, apoiando os objetivos da organização e impulsionando o desempenho organizacional.

Entretanto, os autores atentam para as dificuldades em se estudar empiricamente um pacote de SCG, pois eles são muitas vezes sistemas grandes e complexos. Para Malmi e Brown (2008), deve-se atentar para os instrumentos de pesquisa que serão utilizados, a fim de se capturar os fenômenos subjacentes ao processo de forma significativa, recolhendo adequadamente as amostras. Sugerem, portanto, o uso de métodos qualitativos, como as

entrevistas, para se coletar uma quantidade maior de dados para a compreensão do processo do SCG como um pacote.

Quanto à definição de Sistema de Controle Gerencial, Malmi e Brown (2008) sugerem o uso do conceito de controles gerenciais, ao invés de controles organizacionais ou sistema de controle organizacional. Isto porque os controles organizacionais podem incluir aqueles que não são apenas dirigidos aos empregados, como controles de qualidade e inventário. Dessa forma, de acordo com a visão de Malmi & Brown (2008), os cinco componentes do pacote do Sistema de Controle Gerencial são: controles culturais, planejamento, controles cibernéticos, recompensa e compensação e controles administrativos. O Quadro 2 traz a conceituação e alguns exemplos dos componentes de cada elemento do pacote do SCG.

Quadro 2 – Explicação sintética do Pacote do Sistema de Controle Gerencial

Elementos	Conceituação	Componentes
Cultural	- Valores, crenças e normas sociais que influenciam o comportamento dos funcionários.	Controles baseados em valor, controles dos grupos, símbolos.
Planejamento	- Objetivos das áreas funcionais da organização, orientando esforço e comportamento; - Padrões a serem alcançados em relação às metas; - Objetivos alinhados em todas as áreas funcionais da organização.	Planejamento de metas e ações para o curto prazo, com foco tático. Planejamento de alcance de metas e ações de médio e longo prazo, com foco estratégico.
Cibernético	- Medidas que permitem quantificação de um fenômeno subjacente, atividade ou sistema; - Padrões de desempenho ou metas a serem cumpridas; - Processo de <i>feedback</i> que permite a comparação dos resultados das atividades com o padrão estabelecido; - Realimentação do sistema; - Capacidade de modificar o comportamento do sistema ou atividades subjacentes.	Orçamentos, Medidas financeiras, Medidas não financeiras, Medidas híbridas (contêm tanto medidas financeiras e não financeiras, como o <i>Balanced Scorecard</i>).
Remuneração e recompensa	- Motivar e aumentar o desempenho dos indivíduos e grupos com recompensas, controlando a direção, duração e intensidade do esforço.	Estipular recompensas e ou compensação para a realização de metas.
Administrativo	- Organização de indivíduos (projeto de organização e estrutura); - Monitoramento do comportamento e dos responsáveis pelo monitoramento (governança); - Especificação dos comportamentos/tarefas que devem ser executadas ou não realizadas (políticas e procedimentos).	Desenho e estrutura organizacional, estrutura de governança dentro da empresa, políticas e procedimentos.

Fonte: Adaptado de Malmi e Brown (2008, p. 292).

Conforme explorado no Quadro 2, os controles culturais representam valores, crenças e normas sociais que influenciam o comportamento dos funcionários; são controles sutis e considerados como tendo uma mudança lenta, fornecendo um quadro contextual para os demais controles (Malmi & Brown, 2008). Os controles de planejamento são uma forma *ex*

ante de controle (Flamholtz, Das & Tsui, 1985), que definem os objetivos das áreas funcionais da organização, fornecendo os padrões a serem alcançados em relação à meta e permitindo congruência, alinhando os objetivos de todas as áreas de uma organização.

Já o controle cibernético possui cinco características: elaborar métricas que permitem quantificar um fenômeno subjacente, atividade ou sistema; estabelecer padrões de desempenho ou metas a serem cumpridas; proporcionar *feedback* a fim de comparar os resultados das atividades com o padrão; analisar a variância decorrente da retroalimentação; e possibilitar a modificação do comportamento do sistema ou atividades subjacentes (Malmi & Brown, 2008). Por sua vez, a recompensa e compensação visa motivar e aumentar o desempenho dos indivíduos e grupos através de ressarcimento pela duração e intensidade do esforço para alcance das metas (Malmi & Brown, 2008).

O quinto tipo de controle, o controle administrativo, cria a estrutura na qual os controles de planejamento, cibernético e de recompensas foram exercidos. Este controle dirige o comportamento dos funcionários, através da organização de indivíduos, o monitoramento do comportamento e a estrutura de governança que define a forma como os empregados são responsáveis perante o seu comportamento (Malmi & Brown, 2008). Especifica, também, como as tarefas ou comportamentos devem ou não ser executados, ou seja, as políticas e procedimentos (Simons, 1987). A configuração destes cinco componentes encontra-se na Figura 10.

Cultural						
Grupo		Valores			Símbolos	
Planejamento		Cibernético				Recompensa e compensação
Planejamento estratégico	Planejamento operacional	Orçamentos	Controles financeiros	Controles não financeiros	Controles híbridos	
Administrativo						
Estrutura de Governança		Estrutura organizacional			Políticas e procedimentos	

Figura 10 – Pacote do Sistema de Controle Gerencial
Fonte: Malmi e Brown (2008, p. 291, tradução nossa).

Conforme a Figura 10, os controles culturais são retratados no topo para indicar que são controles largamente aceitos, mas sutis; possuem mudança lenta e fornecem um quadro contextual para outros controles. Na parte central da Figura 10 estão os controles de planejamento, cibernéticos e de recompensa e compensação, que estão fortemente ligados em muitas organizações, e estão apresentados em ordem temporal de elaboração da esquerda para a direita. Na parte inferior estão os controles administrativos que criam a estrutura na qual os

controles de planejamento, cibernético e de recompensa e compensação foram elaborados (Malmi & Brown, 2008).

Assim, enquanto estes cinco elementos do SCG realizam individualmente a função de controlar o comportamento dos funcionários, é importante que eles sejam entendidos como um pacote, pois as configurações e ligações entre os elementos precisam ser analisadas conforme os resultados e o desempenho que produzem (Malmi & Brown, 2008).

Desta maneira, considerando todos os componentes do Pacote do Sistema de Controle Gerencial, Malmi & Brown (2008) refletem que ainda são necessárias pesquisas para compreender e examinar a relação entre tais elementos. Os autores consideram, também, que é preciso avaliar as demandas funcionais, as configurações e os fatores contingenciais que impactam a forma como se configura o pacote de controle e sua eficácia nas organizações.

Conforme exposto por Canan (2013, p. 26), o grande mérito da proposta de Malmi e Brown (2008) “está em ampliar a dimensão do que se considera parte do sistema de controle gerencial, e demonstrar que o processo vai além do controle *ex ante*”. Assim, os controles do pacote diferenciam-se pela amplitude dos comportamentos que desejam orientar, sejam de conceitos abstratos, como no caso dos controles culturais, ou de orientações mais específicas, típicas dos controles administrativos.

Alguns estudos posteriores buscaram analisar esta proposta do SCG como um pacote. No campo teórico, Grabner e Moers (2013) discutiram que Malmi e Brown (2008) assumem a existência de um pacote porque observaram, na vida real, que as organizações têm múltiplas práticas de controle gerencial ao mesmo tempo. Afirmam, então, que esta perspectiva sobre o controle gerencial não se baseia em uma teoria particular, mas sim em interdependências entre as escolhas de controle, pois seu objetivo é fornecer uma visão mais holística das práticas de controle gerencial.

Em seu estudo, Grabner e Moers (2013) também indicam algumas questões que os pesquisadores precisam se atentar, a fim de caracterizar a pesquisa como uma abordagem de pacote:

1. Qual é o problema de controle a ser abordado? É crucial definir o problema de controle principal que deve ser abordado por uma combinação particular de controles, deixando problemas secundários para outros momentos.
2. Quais são as práticas de controle gerencial específicas que serão analisadas? As práticas não podem ser definidas em um nível muito agregado, pois isso pode reduzir as deduções a serem extraídas.
3. Será que aumentar/diminuir uma prática de controle gerencial não proíbe o

aumento/diminuição de qualquer outra prática, ou seja, eles são realmente escolhas? Isso exige que a análise verifique se as práticas podem ser adotadas livremente, em detrimento de outra.

4. Como e por que os retornos de uma prática de controle gerencial dependem do uso de um método ao invés de outro e vice-versa? Esta questão possibilita investigar a interdependência entre as práticas de controle gerencial.
5. O que faz com que o Sistema de Controle Gerencial varie ao longo do tempo? Possibilita investigar se há uma solução ótima para todas as empresas.
6. Que suposições sobre otimização são feitas? Busca prever as consequências de gestores que se desviam das decisões ótimas desencadeadas por esta interdependência entre os elementos do sistema.

No campo empírico, Roetzel, Stehle e Pedell (2014) buscaram evidências da aplicação do pacote de SCG, relacionando como as práticas de controle gerencial ambiental afetam positivamente o desempenho gerencial ambiental. Utilizando a conceituação de Malmi e Brown (2008) do SCG como um pacote, os autores apoiam tal abordagem, aplicando um questionário a diferentes empresas com diversos tamanhos e indústrias. Como resultados, Roetzel, Stehle e Pedell (2014) indicam que as empresas integram as estratégias ambientais em todo seu pacote de SCG, vinculando ações gerenciais com os objetivos e melhorando o desempenho relacionado a questões ambientais.

Roetzel, Stehle e Pedell (2014) também fornecem evidências de que os controles cibernéticos e culturais são os elementos do pacote de SCG mais abrangentes dentro das organizações analisadas em seu estudo, enquanto que a recompensa e compensação possuem o papel menos importante na relação do SCG com o desempenho gerencial ambiental. Portanto, demonstram a importância do uso do SCG com mecanismos diferentes, tanto formais quanto informais, para influenciar o comportamento dos funcionários na consecução dos objetivos ambientais definidos pela empresa.

Outro estudo empírico é o de King e Clarkson (2015), que objetivou investigar as implicações para o desempenho organizacional da interação entre propriedade e o desenho do SCG em organizações de serviços profissionais. Para tanto, utilizaram como base a teoria dos custos de transação e aplicaram questionários a 120 gerentes de organizações de saúde da Austrália. Para a análise do SCG, os autores se fundamentaram no pacote proposto por Malmi e Brown (2008) e, como resultados, discutem a propriedade como uma variável contextual relevante na avaliação do impacto do desenho do SCG sobre o desempenho. Indicam, também, que existem diferentes combinações ideais de propriedade e desenho do SCG com

resultados de desempenho financeiro semelhante.

Por sua vez, o estudo de Bedford, Malmi e Sandelin (2016) examinou combinações de controle gerencial que são eficazes em diferentes contextos estratégicos através das abordagens relacionadas ao controle gerencial como um pacote e como um sistema. Usando dados de uma pesquisa com gestores, a análise revela que existem várias maneiras pelas quais as empresas podem efetivamente combinar práticas de controle gerencial em um determinado contexto estratégico. Além disso, com base na comparação de pacotes eficazes de controle gerencial, o estudo examina as interdependências entre as diferentes práticas, ou seja, Sistemas de Controle Gerencial. Os resultados mostram que nas empresas defensoras, o uso do controle diagnóstico e controles estruturais mecanicistas atuam como complementos, enquanto os controles estruturais mecanicistas e a diversidade de mensurações atuam como substitutos. Nas empresas prospectoras, o uso do controle interativo e controles estruturais orgânicos são utilizados como complementares. Estes resultados indicam que a eficácia do controle gerencial e as opções de controle estruturais são determinadas não só pelo seu ajuste com o contexto estratégico, mas também pela forma como se encaixam uns aos outros.

Após a identificação do SCG como um pacote, focando a abordagem utilizada nesta Tese, o item a seguir aborda os conceitos e terminologias utilizadas na literatura contábil para a confiança, bem como explora estudos anteriores que discutiram o tema.

2.3 CONFIANÇA E CONTROLE GERENCIAL

Neste terceiro item da Fundamentação Teórico-Empírica, são abordados conceitos do constructo confiança, referentes à maneira como é apresentado em estudos das Ciências Sociais Aplicadas. O segundo subitem relaciona estudos anteriores sobre confiança e sistemas de controle, a fim de promover uma comparação entre os estudos já realizados e o diferencial de proposta da presente Tese.

2.3.1 Conceitos de confiança

No âmbito da Contabilidade, a confiança vem sendo definida como a crença de que a gestão realizará o que é do melhor interesse para a organização (Smith, 2005). Altos níveis de interdependência criam um ambiente que cultiva e perpetua a confiança e o comprometimento, tornando os custos de um comportamento oportunístico proibitivo para os parceiros (Gulati & Sytch, 2007). Segundo Bardy (2006), quando há confiança, há uma redução da necessidade de pré-especificar cada possível resultado futuro e dos mecanismos para prevenir os comportamentos oportunistas de forma correta. Portanto, o que torna a Contabilidade confiável é um comportamento consistente durante um período prolongado de tempo (Smith, 2005).

Conforme Neu (1991), a confiança pode ser definida como as expectativas envolvendo uma ordem moral geral e normas específicas de competência e de responsabilidade, onde tais expectativas são um ponto de partida necessário para a interação, uma vez que não é possível saber com certeza as ações de outros membros da sociedade. Assim, a confiança começa onde o conhecimento termina: “a confiança fornece uma base para lidar com o incerto, o complexo e as imagens ameaçadoras do futuro⁸” (Neu, 1991, p. 296, tradução nossa). Dessa maneira, na medida em que o conhecimento compartilhado diminui, a necessidade de expectativas comuns e a confiança tornam-se ainda mais importante.

De acordo com Tomkins (2001), a confiança permite adotar esquemas que fornecem liberdade de escolha, sem tentar processar mais informações sobre o mundo do que se é capaz de fazer. Para o autor, a confiança é onipresente, ou seja, constitui-se de um bloco de construção fundamental da vida social; assim, ao se desejar entender como os relacionamentos funcionam, é preciso abordar os limites da confiança dentro desse relacionamento. Tomkins (2001, p. 165, tradução nossa) define confiança como sendo:

A adoção de uma crença por uma parte em um relacionamento no qual a outra parte não vai agir contra os seus interesses, onde esta crença é realizada sem dúvida indevida ou suspeita e na ausência de informações detalhadas sobre as ações dessa outra parte⁹.

⁸ “(...) trust provides a basis for dealing with uncertain, complex and threatening images of the future” (Neu, 1991, p. 296).

⁹ “The adoption of a belief by one party in a relationship that the other party will not act against his or her interests, where this belief is held without undue doubt or suspicion and in the absence of detailed information about the actions of that other party” (Tomkins, 2001, p. 165).

O autor ainda reforça que a palavra “indevida” no conceito acima é utilizada, pois nunca será possível remover toda a incerteza sobre um ato futuro, não podendo haver confiança significativa, a menos que haja também liberdade para quebrar tal confiança, mesmo se a violação não for esperada. Outro ponto a ser destacado na definição de Tomkins (2001), é que a confiança implica adotar uma crença sem informações completas, isto é, as noções de confiança e os requisitos de informação estão intimamente ligados. Diante dessas considerações, Tomkins (2001) indica o desenho exposto na Figura 11, como sendo a relação entre a confiança e a necessidade informacional.

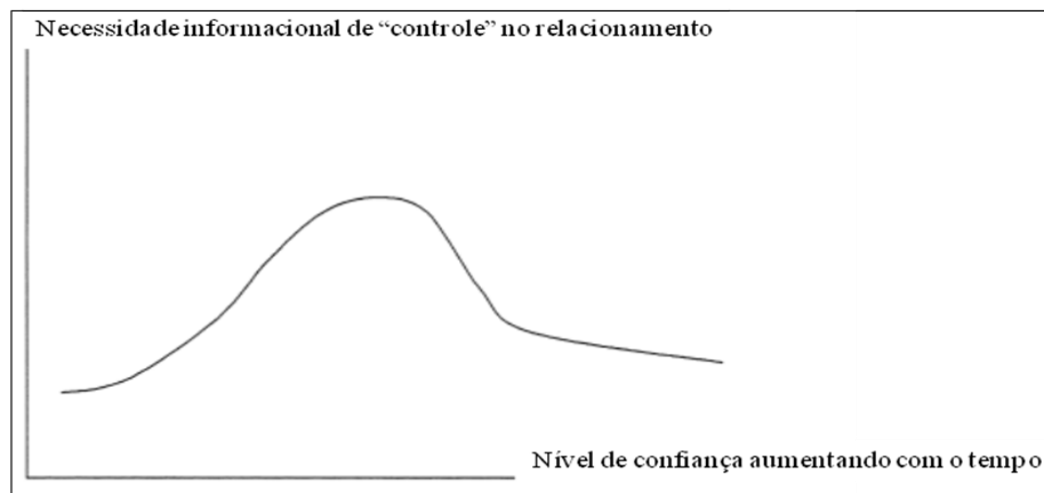


Figura 11 – Relação entre nível de confiança e necessidade informacional
Fonte: Tomkins (2001, p. 170, tradução nossa).

Na Figura 11, observa-se que a relação do nível de confiança entre as pessoas e a necessidade informacional para controlar tal relacionamento possui o formato de um ‘u’ invertido. Isto representa que o nível de confiança vai aumentando, de tal forma que há um ponto de máximo no qual esse nível exige uma maior quantidade de informações; a partir desse ponto a necessidade informacional vai sendo reduzida, cedendo espaço para o aumento dos níveis de confiança no relacionamento entre os indivíduos (Tomkins, 2001).

Outra conceituação de confiança frequentemente citada em estudos sobre sistemas de controle é a dos autores Rousseau et al. (1998, p. 395, tradução nossa), que analisaram uma série de estudos sobre o tema e afirmaram que:

Confiança é um estado psicológico compreendendo a intenção de aceitar a vulnerabilidade com base em expectativas positivas das intenções ou comportamento dos outros. (...) Como o risco e a interdependência são condições necessárias para a confiança, as variações nesses fatores ao longo de um

relacionamento entre as partes podem alterar o nível e, potencialmente, a forma que a confiança assume¹⁰.

Portanto, para Rousseau et al. (1998) o ponto chave desta definição é a vontade de ser vulnerável do agente envolvido no relacionamento. Isto não significa, porém, que todos os tipos de confiança refletem a mesma coisa, mas sim que a composição da confiança, ou seja, os elementos fundamentais da sua definição, são comparáveis com um foco tanto dentro quanto fora das empresas, possibilitando a investigação das relações de confiança de diferentes pontos de vista disciplinar (Rousseau et al., 1998).

Os autores ainda afirmam que os estudos realizados até então sobre a confiança abordam três fases distintas do processo: um constructo sendo construído, um constructo estável ou um constructo em declínio nas organizações. Estes estudos costumam, ainda, analisar a confiança em cada uma destas fases, e não sua inter-relação com as demais fases do processo. Consideram a visão de confiança como uma forma estática, “onde uma pessoa ou completamente confia ou completamente desconfia de outra¹¹” (Rousseau et al., 1998, p. 395, tradução nossa). Contudo, isto não reflete adequadamente a possibilidade de distribuição do constructo ao longo do relacionamento, e sua possibilidade de mudanças ao longo do tempo.

Quanto à caracterização da variável, Rousseau et al. (1998) indicam que a confiança pode se mostrar uma variável independente (causa), uma variável dependente (efeito) ou como uma interação entre variáveis (efeito moderador) nos relacionamentos. No primeiro modelo, de causa, os estudos possuem interesse em saídas econômicas e na economia dos custos de transação. O segundo modelo tem como base as análises históricas que foram realizadas em firmas japonesas, considerando a confiança como arranjo institucional e perspectiva sociológica, pois a confiança depende dos atributos de outra parte. Já no terceiro modelo, os estudos focam o comportamento interpessoal em organizações e arranjos sociais, tendo como base as teorias do comportamento micro-organizacional e da psicologia social (Rousseau et al., 1998).

Portanto, a respeito das diferentes formas do constructo, Rousseau et al. (1998) afirmam que a confiança não é um mecanismo de controle, e sim um substituto do controle, ou seja, o controle só entra em ação quando a confiança adequada não está presente.

¹⁰ “Trust is a psychological state comprising the intention to accept vulnerability based upon positive expectations of the intentions or behavior of other. (...) Because risk and interdependence are necessary conditions for trust, variations in these factors over the course of a relationship between parties can alter both the level and, potentially, the form that trust takes” (Rousseau et al., 1998, p. 395).

¹¹ “(...) either/or, where one person either completely trusts or completely distrusts another” (Rousseau et al., 1998, p. 395).

Vosselman e Van der Meer-Kooistra (2009, p. 277) também afirmam que a confiança não é um constructo isolado do controle; ambos interagem a fim de atingir as expectativas positivas sobre o comportamento futuro. Assim, a estrutura de governança precisa compensar as expectativas legítimas sobre o comportamento futuro. No decorrer da relação, os sinais relacionais também produzem expectativas positivas sobre o comportamento futuro, refletindo um processo de construção de confiança, que pode ser acelerado conforme a estrutura de organização permitir. Juntas, as estruturas formais de Contabilidade e controle (e as práticas que se originam a partir delas) e a construção da confiança produzem estabilidade e durabilidade (Vosselman & Van der Meer-Kooistra, 2009).

A respeito da confiança no sistema, Free (2008) analisa a relação entre comprador e fornecedor e afirma que ciclos repetidos de troca, a assunção de riscos e a realização bem sucedida das expectativas reforçam a vontade dos atores em confiar uns nos outros. Afirma, também, que a confiança no sistema é uma forma pragmática, baseada na experiência dos agentes de que os sistemas são sustentados por experiência rigorosa objetiva e imparcial (Free, 2008). Logo, a confiança nos sistemas abstratos é suscetível de ser reforçada através de conhecimento ou experiência do funcionamento, isto é, os sistemas estão em constante revisão, fornecendo aos indivíduos o poder de influenciar e reordenar novas relações sociais (Free, 2008).

Assim sendo, para Rousseau et al. (1998) a confiança pode ser baseada em três formas distintas: em cálculos, relacional ou baseada na instituição. A confiança baseada em cálculos é uma escolha racional, característica das interações fundamentadas em intercâmbios da teoria econômica; emerge quando o confiante percebe que o confiado pretende executar uma ação que lhe é benéfica. As intenções positivas percebidas na confiança baseada em cálculos deriva não apenas da existência de restrições, mas também por causa da informação confiável a respeito das intenções ou da competência de outrem (Rousseau et al., 1998).

Importante ressaltar, também, a compreensão de Cuganesan (2007) sobre o processo calculista da confiança. Segundo este autor, a confiança é assim concebida, pois cada indivíduo realiza um cálculo sobre as decisões de confiança que é baseado socialmente, derivado de informações básicas sobre a outra parte e da relação que foi estabelecida entre eles.

Por sua vez, a segunda forma de confiança, a relacional, deriva de repetidas interações, no transcurso do tempo, entre confiante e confiado; a informação avaliável ao confiante, no próprio relacionamento, forma a base da confiança relacional (Rousseau et al., 1998). Já a confiança baseada na instituição pode facilitar o caminho para formular as duas

formas anteriores de confiança, isto é, tanto a confiança baseada em cálculos quanto a relacional. Restrições prévias podem promover a confiança, pois a confiança em alguém cuja reputação seja importante permite a formação dos relacionamentos (Rousseau et al., 1998). Na Figura 12, são apresentadas as três formas básicas da confiança em relação à amplitude. Nota-se que, quanto maior o tempo de relação entre as partes, maior será a predominância da confiança institucional.

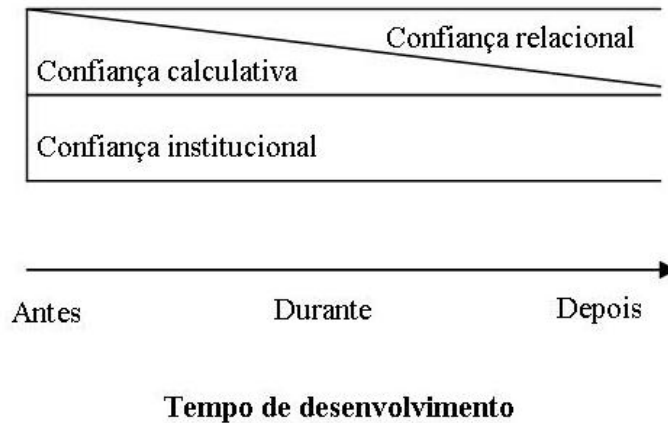


Figura 12 – Confiança e o tempo de desenvolvimento do relacionamento
Fonte: Rousseau et al. (1998, p. 401, tradução nossa).

Conforme indicado na Figura 12, as instituições podem promover a confiança nos relacionamentos, antecipando motivos positivos sem altos níveis de monitoramento (Rousseau et al., 1998). Contudo, controles institucionais também podem minar a confiança, especialmente quando os mecanismos legais cedem espaço à rigidez nas respostas e ao conflito; assim, em ambientes de trabalho mais fluídos, a confiança pode se mostrar importante para a capacidade dos trabalhadores de se auto-organizar (Rousseau et al., 1998).

Esse impacto da confiança no ambiente de trabalho é igualmente ressaltado por Reina e Reina (2007, p. 36, tradução nossa) que indicam que “sem confiança, os empregados têm pouco interesse em serem criativos, assumirem riscos e colaborar¹²”; citam, ainda, que a confiança é a base para uma liderança eficaz e para as relações no local de trabalho, produzindo regeneração organizacional e renovação. Portanto, no centro da construção da confiança está o aumento da consciência nas pessoas sobre o quê esse constructo significa e quais comportamentos auxiliam a construí-la (Reina & Reina, 2007).

Após a definição do constructo confiança, Reina e Reina (2007) identificam seus tipos, ou seja, a maneira como o constructo se apresenta nas organizações, para então verificar

¹² “Without trust, employees have little interest in being creative, taking risks and collaborating” (Reina & Reina, 2007, p. 36).

os modos de melhorá-la no processo gerencial. Para os autores, a confiança é transacional, pois é uma troca e proporciona o alicerce dos relacionamentos efetivos e dos resultados no ambiente de trabalho. Assim, ela se divide em três tipos: confiança contratual, confiança comunicativa e confiança de competência, cujos elementos estão demonstrados na Figura 13.

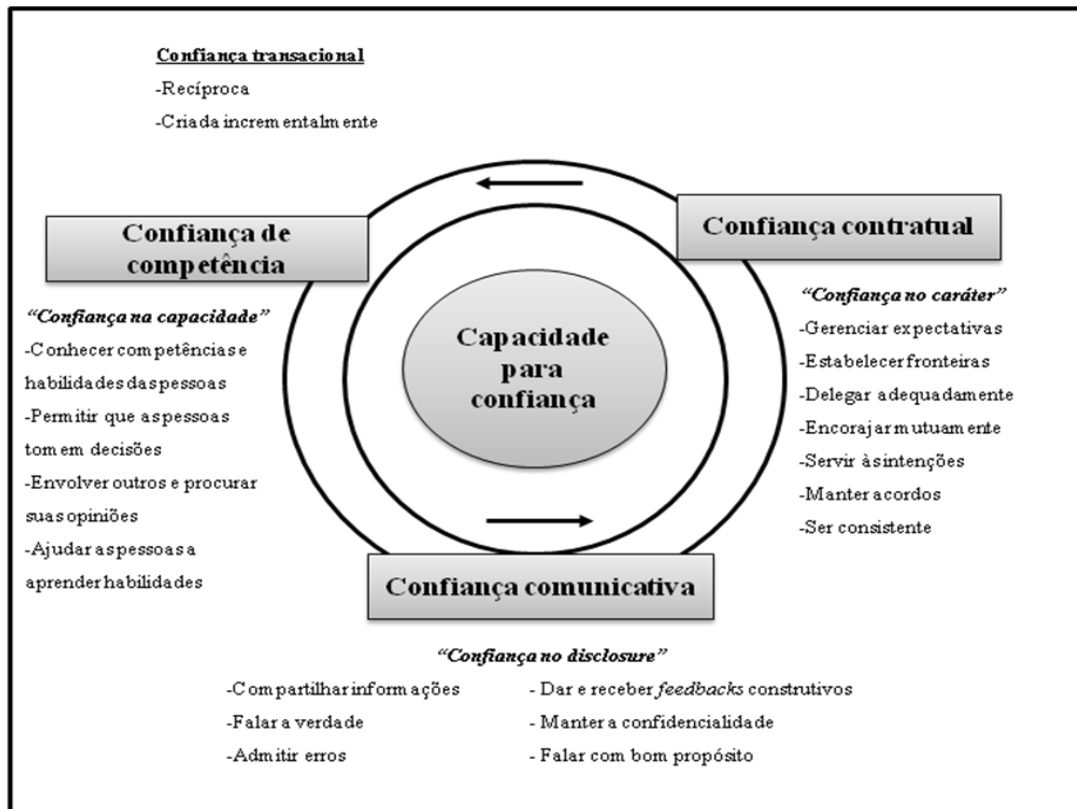


Figura 13 – Tipos de confiança transacional
Fonte: Reina e Reina (2007, p. 37, tradução nossa).

Conforme a Figura 13, a confiança contratual implica na compreensão mútua entre as pessoas, isto é, cada parte do relacionamento vai cumprir com o que diz que vai fazer. Quando colocada em prática, os funcionários entendem o que é esperado deles: seus papéis e responsabilidades são claros, as promessas são cumpridas ou renegociadas, os indivíduos colaboram livremente e dependem uns dos outros, executando as tarefas de forma consistente. Alguns comportamentos que podem construir a confiança contratual são: gerenciar as expectativas do relacionamento, incentivar ações mutuamente e manter acordos (Reina & Reina, 2007). Assim, deixar de manter os acordos previamente estipulados afeta a colaboração e a capacidade de entrega dos indivíduos, prejudicando o relacionamento.

A segunda forma de confiança, a comunicativa, proporciona aos funcionários segurança para fazerem perguntas, falar honestamente sobre o que pensam, levantar questionamentos, dar e receber *feedback* e procurar ajuda para compreender o que não entendem. Compartilhar informações e falar a verdade são exemplos de comportamentos que incentivam sua construção (Reina & Reina, 2007).

O terceiro tipo do círculo de Reina e Reina (2007) é a confiança de competência, identificada quando o líder busca a contribuição do empregado, demonstrando confiança no indivíduo; dessa forma, a confiança do empregado em sua própria competência é alimentada e, em troca, a confiança no líder é estendida. Este tipo de confiança é construído quando os funcionários se sentem livres para usar seus conhecimentos e possuem oportunidades para crescer e se desenvolver; porém, é quebrada em ambientes onde há incapacidade de delegação de tarefas pelo líder (Reina & Reina, 2007).

Portanto, diante desses conceitos e da Figura 13, para Reina e Reina (2007) o círculo de confiança é proporcionado quando o tipo contratual define o tom para o engajamento, direção e formas dos papéis e responsabilidades; a confiança comunicacional estabelece o fluxo de informações e como as pessoas se comunicam umas com as outras; por sua vez, a confiança de competência permite que os indivíduos alavanquem e desenvolvam competências, habilidades e conhecimentos, fazendo com que todos em uma organização sejam responsáveis pela construção de confiança.

Outro ponto a ser destacado no ambiente organizacional é a possibilidade da confiança ser quebrada. Para Reina e Reina (2007, p. 37, tradução nossa), a confiança pode ser quebrada em um instante, e a traição é definida como “a quebra da confiança ou a percepção de uma violação que ocorre ao longo de um *continuum* de maior para menor, intencional ou não¹³”, conforme delimitado pela Figura 14.

¹³ “(...) breach of trust or the perception of a breach occurring along a continuum from major to minor; intentional or unintentional” (Reina & Reina, 2007, p. 37).

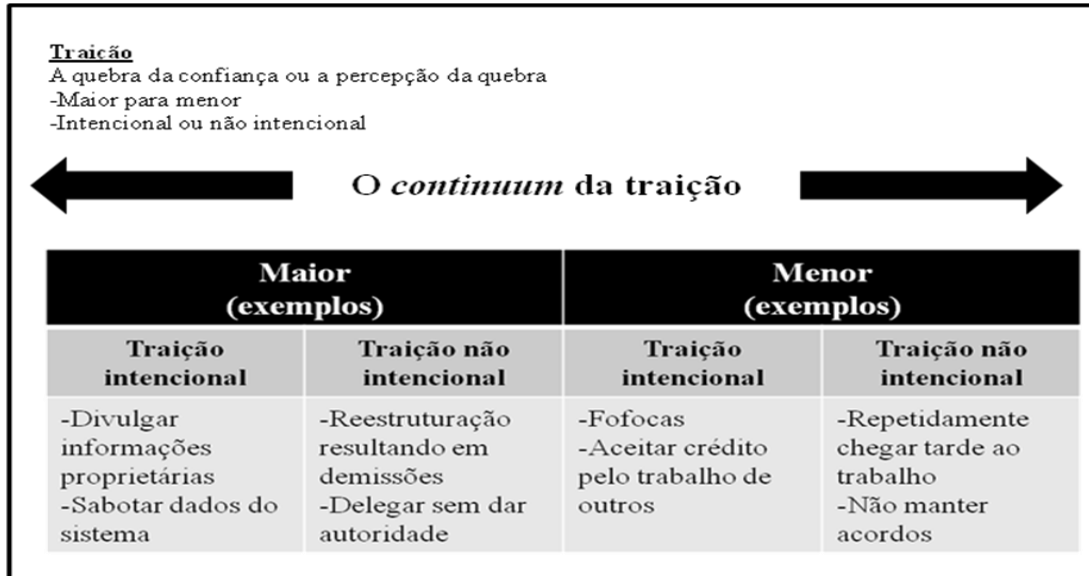


Figura 14 – Violação da confiança
 Fonte: Reina e Reina (2007, p. 37, tradução nossa).

Na Figura 14, é possível identificar que a quebra da confiança pode ser intencional ou não. Nas organizações, uma maior violação da confiança não intencional pode ocorrer como subproduto da mudança, como em casos de fusões, aquisições e reestruturações. Nesses casos, muitas vezes os funcionários se sentem traídos pela forma como a mudança foi gerida, e não porque ela simplesmente ocorreu (Reina & Reina, 2007).

Sobre a questão da mudança, Busco, Riccaboni e Scapens (2006) exploram como os sistemas de contabilidade gerencial podem ser envolvidos em processos de aprendizagem e cultura de mudança, identificando soluções de confiança face a crises organizacionais. Para tanto, identificam a natureza dos sistemas como rotinas, que, após serem partilhadas, possuem capacidade de reduzir conflitos organizacionais. Segundo os autores, em situações de crise, sentimentos de confiança são susceptíveis de desempenhar um papel central na busca de soluções para o indivíduo, sustentado por rotinas organizacionais.

Scapens (2006) também reforça essa afirmação, ao inferir que a confiança nos sistemas contábeis e nos contadores parece ser importante na formação de práticas de contabilidade gerencial; logo, a confiança é uma questão que precisa ser explorada nos estudos sobre mudança na contabilidade gerencial, reforçando o caráter institucional do constructo.

Semelhante a estes estudos, Angonese e Lavarda (2014, p. 217) também indicam que um dos fatores de resistência para a mudança nos sistemas de contabilidade gerencial é a confiança:

Confiança para a mudança é necessária na implementação de sistemas de contabilidade gerencial, e contabilidade é necessária para sustentar a confiança para a mudança na prática (...).

Quando a contabilidade está institucionalizada como um processo rotinizado, existe uma sensação de confiança entre os agentes envolvidos. Nessas situações, pode ser dito que há uma confiança na contabilidade (exemplo: aceitação da contabilidade) e, como tal, contabilidade e contadores são bem-vindos à busca por soluções para a crise. Reciprocamente quando sistemas de contabilidade gerencial são utilizados como medidas *ad hoc*, desconstituídas de qualquer racionalidade confiável, elas serão, provavelmente, marginalizadas e podem vir a ser um foco de conflitos se a organização se encontrar em uma crise.

Contudo, Reina e Reina (2007) ainda afirmam que, uma vez quebrada, é possível restaurar a confiança, seguindo estes sete passos:

- 1) Observar e conhecer o que aconteceu: o líder precisa prestar atenção às informações sutis e evitar racionalizar a explicação sobre o que ocorreu, pois isso pode tornar o observador insensível à realidade.
- 2) Permitir os sentimentos aflorar: permitir que as pessoas expressem seus sentimentos de forma construtiva.
- 3) Obter apoio: os funcionários têm necessidades de informação sobre a direção da organização e sua estratégia, identificando o que eles podem e não podem esperar.
- 4) Reformular a experiência: os funcionários são incentivados a reformular a sua experiência, refletindo sobre circunstâncias atenuantes, percebendo as razões do negócio para a mudança, e explorando as oportunidades das mudanças atuais.
- 5) Assumir a responsabilidade: os líderes precisam reconhecer seus erros e omissões, dizendo a verdade, sem justificção e racionalização.
- 6) Perdoar a si mesmo e aos outros: isso ajuda que as pessoas vejam novas possibilidades.
- 7) Deixar estar e seguir adiante: aceitar a realidade sem negar ou ficar ressentido.

Diante esses passos para a reconstrução da confiança, Reina e Reina (2007) afirmam que este constructo é sustentado quando a organização e os seus funcionários se comprometem a honrar os relacionamentos e quando os comportamentos de cada tipo de confiança são conscientemente e consistentemente praticados. Afirmam, também, que a sustentabilidade da confiança é criada quando as pessoas fazem uma opção consciente de trabalhar sem traições, tratando as oportunidades e fortalecendo as relações pessoais e organizacionais de eficiência e eficácia.

Os autores ainda indicam que há uma inclinação maior para confiar em pessoas que possuem os seguintes comportamentos: têm autoconhecimento; assumem a responsabilidade por seu papel no relacionamento; demonstram que consideram os interesses da outra parte;

cumprem o que dizem; praticam os valores que dizem ser importantes; estão dispostos à reconhecer e considerar os dois lados de cada história; ouvem e respondem às necessidades e interesses do outro; e estão dispostos à pensar sobre o que podem oferecer no relacionamento (Reina & Reina, 2007). Paralelamente, espera-se uma menor propensão para confiar nas pessoas que: são egoístas; não demonstram interesse nos outros; não estão dispostos a aceitar a responsabilidade de suas ações; fazem fofoca; culpam os outros sem olhar para seu próprio papel; fazem julgamentos precipitados; não estão receptivos às ideias dos outros; mudam as regras o tempo todo; possuem comportamentos inconsistentes; e distorcem a verdade em seu próprio benefício (Reina & Reina, 2007).

Assim, no ambiente organizacional, Smith (2005) afirma que os funcionários querem gestores em quem podem confiar. Entretanto, a confiança não pode ser exigida, mas sim adquirida de forma incremental: “construir e manter a confiança começa com uma cultura baseada em valores comuns nos quais a contabilidade gerencial e os funcionários departamentais podem acreditar¹⁴” (Smith, 2005, p. 521, tradução nossa). Para o autor, a confiança organizacional ocorre quando a gestão e os funcionários compartilham esse sentimento uns com os outros; a confiança é um valor humano fundamental que deve ser desenvolvido em cada empresa e sem ela há pouca ou nenhuma chance de uma organização realizar seus objetivos estratégicos (Smith, 2005).

Para Smith (2005, p. 521), as diretrizes para a gestão desenvolver a confiança em uma organização são: sempre dizer a verdade; olhar para o lado bom das pessoas; nunca obter vantagem sobre o outro; atribuir valor ao trabalho de cada empregado de forma justa; tratar todos os funcionários com respeito e dignidade; reconhecer quando os empregados estão certos; manter conversas de funcionários e registros confidenciais; cumprir promessas; ajudar todos os funcionários a serem bem sucedidos; compartilhar o crédito do sucesso com os funcionários; ser um bom modelo; permanecer positivo e auxiliar os funcionários durante a mudança organizacional; e avaliar todos os funcionários objetivamente.

Portanto, a gestão precisa evitar os seguintes comportamentos, a fim de não prejudicar a confiança: lembrar constantemente aos funcionários que são subordinados de forma pejorativa; não cumprir compromissos; mentir para os funcionários; e reter elogios sobre bons desempenhos (Smith, 2005). Esses comportamentos precisam ser evitados, pois os

¹⁴ “Building and maintaining trust starts with a culture based on shared values that accounting management and departmental employees can believe” (Smith, 2005, p. 521).

funcionários necessitam se sentir a vontade e confortáveis com a comunicação com a gerência (Smith, 2005).

Por sua vez, o estudo de Sabatier (2014) indica os seguintes comportamentos que os gestores precisam ter, a fim de promover a confiança: fazer um inventário de seus comportamentos de confiança; agir com integridade; admitir erros; falar abertamente e não evitar conversas difíceis ou *feedback*; ser acessível; corrigir erros; e responsabilizar as pessoas pelos seus resultados. Segundo o autor, estes comportamentos resultarão em aumento de produtividade, melhoria do trabalho dos colaboradores e redução do absenteísmo e da rotatividade.

Na literatura contábil, outros estudos buscaram delimitar um modelo para as relações de confiança nas organizações. O modelo de Mayer, Davis e Schoorman (1995) para a confiança organizacional busca incluir tanto o papel do líder quanto do funcionário, explorando as razões pelas quais um colaborador confia no líder. Para os autores, confiança é a vontade de uma das partes em ser “vulnerável às ações da outra parte, com base na expectativa de que o outro irá executar uma determinada ação importante para o cedente, independentemente da capacidade de monitorar ou controlar essa outra parte¹⁵” (Mayer, Davis & Schoorman, 1995, p. 712, tradução nossa). Consequentemente, ser vulnerável implica na vontade de assumir riscos. Contudo, para Mayer, Davis e Schoorman (1995), a confiança não é uma condição necessária para a cooperação ocorrer, porque a cooperação não significa necessariamente colocar uma parte em risco. O modelo proposto pelos autores está na Figura 15.

¹⁵ “(...) vulnerable to the actions of another party based on the expectation that the other will perform a particular action important to the trustor, irrespective of the ability to monitor or control that other party” (Mayer, Davis & Schoorman, 1995, p. 712).

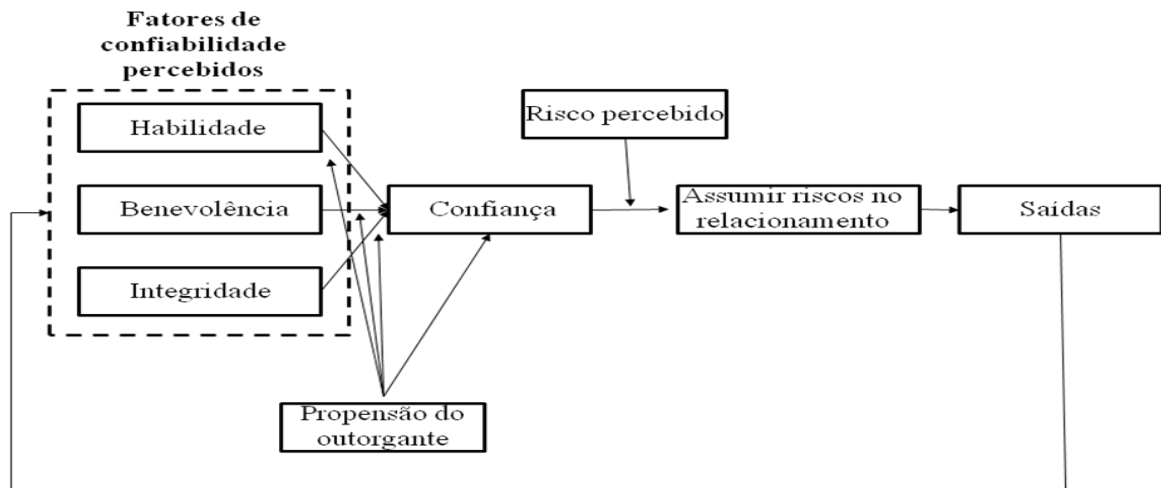


Figura 15 – Proposição de um modelo para confiança
 Fonte: Mayer, Davis e Schoorman (1995, p. 715, tradução nossa).

No modelo da Figura 15, Mayer, Davis e Schoorman (1995) indicam alguns fatores de confiabilidade percebida: habilidade, benevolência e integridade. O primeiro fator corresponde ao grupo de habilidades, competências e características que permitem uma parte ter influência dentro de algum domínio específico. O segundo fator, a benevolência, é a medida na qual se acredita que um líder fará o bem para o liderado, sugerindo que o gestor tenha alguma ligação específica com o outorgante. Por sua vez, a integridade envolve a percepção do outorgante para o líder aderir a um conjunto de princípios que o outorgante considere aceitável.

Ainda sobre a cooperação entre os indivíduos da organização, Scarton, Winck, Leonardi, e Pedrozo (2010) afirmam que, quando há um maior nível de cooperação, a confiança atua como um mecanismo de coordenação central e também assume o papel tanto de resultado quanto de meio da interação cooperativa. Para os autores, os benefícios da confiança podem ser, por exemplo, além da redução dos custos de transação, o aumento da troca de informações, e a vontade para investir em um determinado cliente ou relacionamento com o fornecedor.

O estudo nacional de Santos e Teres (2011) traz um modelo que aborda as bases afetivas da confiança, cujo desenho encontra-se na Figura 16.



Figura 16 – Dimensões da confiança interpessoal
 Fonte: Santos e Teres (2011, p. 438).

Segundo as autoras,

A confiança baseada na cognição estaria relacionada com o conhecimento sobre o objeto; a confiança baseada no afeto, ou emocional, incluiria sentimentos e preferências; e a confiança baseada no comportamento, ou conativa, se referiria às intenções e comportamentos de ação (Santos & Teres, 2011, p. 429).

Portanto, conforme essa definição e a Figura 16, as dimensões da confiança são competência, integridade e benevolência; assim, quanto maior for o risco pessoal envolvido, maior será a importância da confiança interpessoal baseada no afeto na relação entre as duas partes (Santos e Teres, 2011).

Mais recentemente, o modelo de Favero, Meier e O’Toole Jr (2016) inclui a confiança como uma das ações gerenciais que legitimam e tornam os empregados comprometidos com a organização. O modelo está disposto na Figura 17.

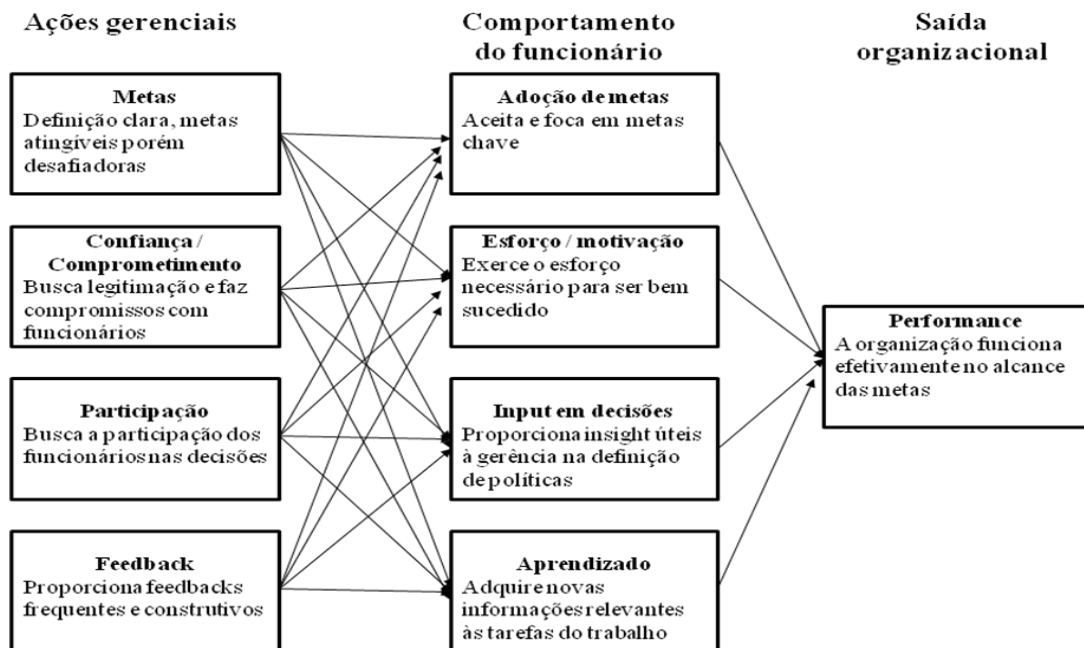


Figura 17 – Conexões entre ação gerenciais, comportamento dos funcionários e saídas organizacionais
 Fonte: Favero, Meier e O’Toole Jr (2016, p. 04, tradução nossa).

Conforme a Figura 17, a definição de objetivos claros e viáveis possibilita que os funcionários entendam o que a gestão espera deles, permitindo que se concentrem em melhorar o desempenho organizacional. Os gestores precisam se envolver nas ações que constroem a confiança entre os funcionários, obtendo seu apoio e cooperação. Se a confiança é estabelecida, os funcionários são claramente mais propensos a acreditar no que dizem os líderes, a atentar para as prioridades que os gestores articulam e dedicar tempo e energia para eles. Os gestores também precisam lidar com o problema de assimetria da informação, pois os funcionários têm uma grande quantidade de conhecimento e experiência que é valioso em atividades organizacionais. Precisam, também, fornecer *feedback* aos colaboradores, para que possam receber informações sobre como e quanto estão contribuindo para os objetivos organizacionais principais (Favero, Meier & O’Toole Jr, 2016).

A confiança também é demonstrada em sua relação com a Contabilidade Gerencial na definição dos Princípios Gerais estipulados pela AICPA (2016). No princípio do gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*) que constrói confiança, três atitudes são fundamentais para sua eficácia: *accountability* e credibilidade, sustentabilidade e integridade e ética (AICPA, 2016). A primeira delas representa a consciência da existência de interesses conflitantes para melhorar o gerenciamento das partes interessadas, buscando *feedback* e respondendo dúvidas ou reclamações. A segunda atitude inclui o valor positivo para a sociedade das ações sustentáveis, que minimizam seu impacto ambiental. E a terceira é representada pelo bom senso, prosseguimento da legislação vigente e dos códigos e regulamentos da empresa. Juntas, estas atitudes promovem a confiança entre as partes e a continuidade da organização (AICPA, 2016).

Após a análise dos principais conceitos de confiança utilizados em estudos das Ciências Sociais, o item seguinte relaciona algumas pesquisas anteriores sobre a relação entre confiança e Sistemas de Controle Gerencial, especificamente.

2.3.2 Estudos anteriores sobre confiança e os Sistemas de Controle Gerencial

Estudos anteriores sobre confiança e Sistemas de Controle Gerencial dividem-se em duas frentes principais: estudos que analisam a confiança na relação entre líderes e liderados (intraorganizacional e interpessoal) e estudos que tratam da confiança nas relações interorganizacionais.

Dentre os estudos que analisam a relação de confiança entre as pessoas de uma organização, Ross (1994) aplicou um questionário a 215 trabalhadores de organizações australianas para verificar o papel moderador da confiança nos efeitos de possíveis tensões relacionadas à avaliação de desempenho. Como resultado, identificou que, em caso de altos níveis de confiança, o uso de um estilo de avaliação de desempenho com limitações de orçamento ou lucro pode resultar em níveis mais baixos de tensão relacionada ao trabalho do que o uso de um estilo de avaliação de desempenho não contábil. Ao final do estudo, sugeriu que a confiança entre membros da organização é suscetível de produzir benefícios significativos tanto para o indivíduo quanto para a organização como um todo. O nível de tensão relacionada com o trabalho que resulta da avaliação de desempenho pode ser reduzido pelo desenvolvimento da confiança de subordinados para seus superiores.

O estudo de Johansson e Baldvinsdottir (2003) também analisou a questão da confiança com relação à avaliação de desempenho, a partir de estudos de caso das rotinas de avaliação de desempenho em duas pequenas empresas na Suécia. Os autores utilizaram como base a Velha Economia Institucional, identificando como a vinculação social das atividades humanas são criadas e recriadas por pensamentos e ações habituais. Verificaram, portanto, que a avaliação de desempenho é dependente da confiança, como também são a produção e reprodução de rotinas de avaliação, considerando todas as partes envolvidas, ou seja, o avaliador, o avaliado e o contador. Contudo, ao contrário de estudos anteriores que consideram a avaliação de desempenho como um instrumento para garantir melhorias no desempenho organizacional, o estudo de caso destes autores não revelou claramente tal relação.

Melhem (2004) coletou dados com 517 trabalhadores da área de serviço de 14 bancos de varejo da Jordânia, demonstrando que a confiança, a comunicação, o conhecimento e as competências dos colaboradores podem ter um impacto direto e significativo na capacitação destes funcionários. Para tanto, utilizam o conceito de *empowerment* em sua análise, afirmando que a diminuição do controle das pessoas pode gerar liberdade para o indivíduo assumir a responsabilidade por seus atos, decisões e ações. A respeito dos funcionários do setor de serviços, o autor afirma que a proximidade com os clientes facilita a compreensão dos problemas e das possíveis formas de satisfação do cliente. Em vista disso, a confiança nos funcionários para realizar essa tarefa de contato com o cliente aumenta a probabilidade de que os gerentes de linha envolverão os funcionários na tomada de decisão, dando-lhes mais poder.

Ferrante (2006) aplicou um questionário a 258 colaboradores de uma organização norte-americana que realiza empréstimos estudantis, examinando que a prática inovadora de compartilhamento de informações contábeis com os trabalhadores promove uma relação benéfica entre empregado e empregador, ou seja, o aumento da confiança e desempenho. Ao final, concluiu que, para criar e manter vantagem competitiva, as empresas necessitam promover estratégias para incentivar e apoiar os esforços dos funcionários, incluindo nesse rol de estratégias a confiança entre líderes e liderados.

Por sua vez, Hartman & Slapnicar (2009) também buscaram verificar a relação entre a avaliação de desempenho e a confiança interpessoal entre superiores e subordinados, afirmando que os estudos anteriores ainda não chegaram a um consenso sobre o assunto. Para tanto, submeteram um questionário que fora respondido por 160 gestores de 18 bancos eslovenos, analisando que a confiança é uma consequência da adesão dos gestores às normas sociais como integridade, honestidade, precisão e consistência. Como resultados, verificaram que a confiança do subordinado nos superiores depende da formalidade do processo de avaliação de desempenho e esta relação é mediada por percepções gerenciais de justiça e *feedback*.

Já Lavarda, Feliu & Palanca (2009) realizaram um estudo de caso em uma pequena empresa espanhola do setor de móveis para identificar os fatores de interiorização que influenciam a institucionalização da mudança de um SCG em empresas desse porte. Adotando a perspectiva da Velha Economia Institucional, os autores analisaram que os fatores de interiorização que influenciaram positivamente a institucionalização do SCG foram os conhecimentos e habilidades dos agentes envolvidos na mudança, os recursos de informática, a formação do pessoal, a baixa participação de especialistas externos em SCG, o sistema de incentivos aos funcionários, as relações de confiança, o processo de planejamento e o envolvimento do pessoal. Adicionalmente, verificaram que os respondentes consideraram o cumprimento dos requisitos de remuneração dos funcionários e a cronometragem de tempo para sistema de incentivos como uma maneira de demonstrar a confiança entre funcionários e superiores.

Dunning e Fetchenhauer (2010) evidenciaram teoricamente jogos econômicos de laboratório demonstrando que as pessoas assumem a confiança na medida em que podem tolerar o risco e são suficientemente otimistas de que sua confiança será retribuída. Propõem, portanto, que a confiança é em grande parte um ato expressivo, ou seja, que as pessoas confiam por causa da dinâmica do ato em si, em vez de seus resultados potenciais.

Langevin e Mendoza (2013) realizaram um estudo teórico visando elaborar hipóteses testáveis sobre como algumas dimensões específicas do SCG podem aumentar a percepção de justiça, que por sua vez ajuda a reduzir a criação de folga e manipulação de dados através de um maior compromisso organizacional e confiança no supervisor. Para tanto, sugerem que o mecanismo através do qual a percepção de justiça do SCG funciona é por meio da confiança em um supervisor. Isto ocorre, pois quando os gestores consideram que o SCG é justo, eles irão desenvolver a confiança em seus supervisores e estarão menos inclinados a construir folga orçamentária. Para os autores, outro efeito positivo da justiça organizacional percebida é a promoção da confiança no supervisor.

Robalo (2014) elaborou um estudo caso longitudinal em profundidade no Serviço Nacional Postal de Portugal, onde algumas inovações na contabilidade gerencial haviam sido implementadas. Seu objetivo era analisar, com base na Velha Economia Institucional, a questão da mudança na gestão contábil. O autor afirma que a confiança e o poder devem ser analisados simultaneamente e não separadamente, a fim de ampliar a compreensão sobre como inovações na contabilidade gerencial são utilizadas na prática, fornecendo evidências de que pressões externas e internas, ou a falta delas, devem ser consideradas ao longo do tempo e não só na fase inicial dos processos de mudança na contabilidade gerencial.

Nacionalmente, Novelli (2004) realizou entrevistas e aplicou questionários a 200 gestores das cidades de São Paulo e Brasília, procurando identificar a instalação e os efeitos da sociedade de consumo sobre a confiança interpessoal no interior das organizações. Adicionalmente, propõe meios para tornar a confiança um aspecto redutor da vulnerabilidade do homem no ambiente das organizações. Como resultados, afirma que há uma ordem implícita para manifestação da confiança no interior das organizações, condicionada por meio de variáveis do ambiente economicamente dinâmico que influenciam a tranquilidade social. Além disso, conclui que a confiança reduz a percepção de vulnerabilidade no trabalho, de maneira a criar um ciclo virtuoso, já que estimula a noção de possibilidade, mobilizando a ação e resultando em realizações e reconhecimento, diminuindo a complexidade do ambiente, não só tornando-o mais previsível, mas também alimentando a percepção de menor vulnerabilidade.

Silva Junior e Muniz (2006) realizaram um estudo de caso em uma empresa do Espírito Santo, investigando o processo sucessório de uma empresa familiar, à luz de suas relações de poder e confiança. Concluíram que na transmissão de poder decorrente do processo sucessório, a empresa familiar mantém sua sobrevivência no mercado em que atua quando a opção é pelo sucessor que possui relações de poder e de confiança plenas.

Entretanto, quando as relações de poder e de confiança são parciais e frágeis, os conflitos surgem de forma exacerbada, fazendo com que a empresa apresente resultados piores, comprometendo a sua sobrevivência.

Zanini, Lusk e Wolff (2009) aplicaram um questionário de inventário de confiança com funcionários de sete empresas privadas brasileiras, buscando classificá-las conforme suas caracterizações de Nova Economia (alta volatilidade e instabilidade do emprego) ou Velha Economia (contratos de trabalho com tarefas mais genéricas e por longo período de tempo). Ao investigarem os efeitos de diferentes arcabouços institucionais sobre os níveis de confiança interpessoal dentro das hierarquias, os autores concluíram que a relativa alta incerteza ambiental das empresas da Nova Economia limita consideravelmente o desenvolvimento de níveis de confiança dentro destas organizações. Afirmam, portanto, que “a existência de confiança dentro das relações intraorganizacionais que envolvem superiores, pares hierarquicamente iguais e equipes de trabalho pode contribuir substancialmente para o aumento da eficiência organizacional” (Zanini, Lusk & Wolff, 2009, p. 74).

Sampaio, Bruni, Lima Filho e Cordeiro Filho (2012) promoveram um experimento com 99 estudantes de cursos de pós-graduação da cidade de Salvador, supondo inicialmente a existência do excesso de confiança nos processos orçamentários, bem como a alteração no nível deste viés de acordo com o grau de envolvimento dos indivíduos com atividades relacionadas. Seus resultados indicaram a presença significativa desse excesso de confiança nas situações propostas pelo experimento, bem como indicaram que quanto maior o nível de envolvimento com práticas relacionadas com o processo orçamentário, maior o excesso de confiança apresentado pelos respondentes.

Em outro estudo nacional, Bruno (2013) aplicou um questionário a 643 respondentes de nove empresas, cujo objetivo era analisar as relações de confiança entre líderes e liderados com base na teoria do *flow*, que compreende que a motivação intrínseca e o prazer pelo trabalho decorrem de um encontro ótimo entre desafio e capacidades. Para o autor, quando líderes e liderados se sentem em condições ótimas de *flow* a percepção de confiança mútua é alta; mas o contrário também se confirma, pois quando ambos estão em condições não ótimas de *flow*, a percepção de confiança mútua é baixa.

Assim sendo, analisando estes estudos da primeira frente de forma geral, nota-se que as pesquisas sobre a relação de confiança entre líderes e liderados focalizam apenas um dos elementos do Sistema de Controle Gerencial por vez, a exemplo da avaliação de desempenho ou do processo orçamentário. Dos estudos analisados, apenas o de Hartman e Slapnicar (2009) buscou verificar a percepção do superior para com seus colaboradores; as demais

pesquisas buscaram analisar o caminho inverso, ou seja, a percepção do liderado sobre a confiança que possui em seu líder a respeito do processo analisado. Nenhum dos estudos analisados buscou a percepção simultânea de líderes e liderados.

A respeito da segunda frente, que é composta pelos estudos empíricos que tratam da confiança nas relações interorganizacionais, inicialmente cita-se a pesquisa de Cuganesan (2007), que realizou um estudo de caso em uma empresa australiana fabricante de metal, visando investigar o funcionamento do controle de confiança formal na dinâmica das relações de colaboração, verificando os controles formais (controles contábeis e contratos) e a confiança. Para tanto, analisou a confiança em três dimensões: contratual (expectativas de que a outra parte vai honrar acordos orais e/ou escritos assumidos); de competência (expectativas de que a outra parte possui as habilidades e capacidade para realizar todas as tarefas que lhe são atribuídas); e de *goodwill* (expectativas de que os parceiros comerciais estão comprometidos a tomar iniciativas para explorar novas oportunidades bem acima do que foi explicitamente prometido). Ao final, o autor concluiu que os controles contábeis agem como um mecanismo baseado no processo que contempla cálculos mais suaves e que podem reforçar e aumentar os níveis pré-existentes de confiança contratual e de competência onde as expectativas iniciais são confirmadas. Podem, também, diluir a confiança contratual e de competência onde as expectativas iniciais são refutadas.

Gulati e Sytch (2007) analisaram as relações de aquisição de insumos de duas principais fabricantes de automóveis norte-americanas, examinando que o efeito de dependência sobre o desempenho é mediada por elementos específicos como ação conjunta, confiança e a qualidade no âmbito da troca de informações. Os resultados mostram que a dependência conjunta das empresas melhora o desempenho de relações de aquisição para os fabricantes e que este efeito é parcialmente mediado pelo nível de ação conjunta e a qualidade do intercâmbio de informações entre os parceiros. Concluem, portanto, que altos níveis de dependência conjunta podem criar um ambiente que cultiva e perpetua confiança e compromisso, tornando proibitivamente dispendioso para os parceiros se envolverem em comportamentos oportunistas, criando, assim, uma dependência mútua entre as partes.

Free (2008) realizou um estudo de campo longitudinal no setor de varejo do Reino Unido, analisando a forma como as práticas calculistas estão implicadas na constituição de confiança nas relações entre compradores e fornecedores. Como resultados principais, o autor indica que as definições existentes de confiança precisam ser elaboradas de forma mais firme e coerente a fim de serem aplicadas no contexto interorganizacional; além disso, concluiu que as práticas contábeis na cadeia de suprimentos podem se mostrar desconectadas das

declarações públicas sobre confiança que as empresas realizam, identificando que a confiança no sistema é reforçada por práticas efetivamente melhoradas pelas percepções de objetividade, rigor e neutralidade.

Vosselman e Van der Meer-Kooistra (2009) realizaram um estudo teórico sobre o nexo contabilidade – controle – confiança nas relações entre empresas transacionais. Para tanto, debateram que a confiança ajuda tanto a produzir controle quanto a adicionar controle, pois o controle pode diminuir o nível de confiança em situações que excede a compensação necessária para as expectativas comportamentais negativas legítimas. Afirmam, ainda que a construção da confiança ao nível da relação transacional das empresas requer uma estrutura de governança institucional incorporada que compense as expectativas negativas sobre o comportamento futuro. Isto pode ser alcançado por meio de um acordo entre as empresas sobre a estrutura de governança, ou mesmo reforçando a credibilidade das estruturas formais de controle envolvidas.

Kerler III e Brandon (2010) realizaram um experimento com 74 auditores norte-americanos com objetivo de analisar como a importância do cliente e a confiança do auditor impactam no comprometimento com as metas e a tomada de decisão destes profissionais. O foco era verificar se a confiança desenvolvida a partir das relações interpessoais entre cliente e auditor pode afetar o julgamento do auditor. Ao final do estudo, identificaram que a confiança na gestão do cliente está positivamente relacionada com o compromisso e com o objetivo de apoiar o método preferido de reconhecimento da receita do cliente.

Meira, Kartalis, Tsamenyi e Cullen (2010) buscaram elaborar uma revisão de literatura nos principais periódicos da área contábil de língua inglesa sobre SCG e as relações interfirmas. Ao final da pesquisa, afirmaram que não há muitos estudos sobre o processo de desenvolvimento da confiança e que uma linha potencial de estudo futuro é analisar o nexo de contrato entre a contabilidade e a confiança, especialmente considerando que a maioria das relações interfirmas são baseadas em contratos.

O estudo de Minaar, Vosselman, van Veen-Dirks e Zahir-ul-Hassan (2017) analisa a relação intrafirma do nexo contrato – controle – confiança, expondo a performatividade de um contrato e de suas estruturas de controle incorporados na geração da confiança. A noção de performatividade permite visualizar os contratos, as estruturas de controle e a confiança não simplesmente como ferramentas utilizadas para racionalizar a ação humana, mas como atores que envolvem ativamente as partes da relação a fim de se comportar de certa maneira. Como resultados, os autores afirmam que na rede de associações que constitui a relação interfirmas, a confiança não é uma solução estável que gera previsibilidade, mas um “quase-ator” que age

pelo contrato e é incorporado nas estruturas de controle. Como um “quase-ator”, a confiança é fluente e performativa; uma vez presente na relação interfirmas, mobiliza atores humanos e molda o relacionamento.

No âmbito nacional, Garrido, Cunha, Bergamin e Matos (2013) realizaram entrevistas em profundidade com alguns varejistas que possuíam relacionamento com empresas líderes do mercado de refrigerantes brasileiro, além de aplicar um questionário a 299 varejistas desse ramo, cujo objetivo era compreender como a confiança, o comprometimento e a dependência influenciam a orientação de longo prazo de varejistas e seu relacionamento com as empresas fabricantes de cervejas e refrigerantes líderes no mercado nacional. Como resultados, obtiveram que a dependência dos varejistas influencia positivamente o comprometimento com os fabricantes e que a confiança e o comprometimento influenciam positivamente a orientação de longo prazo dos varejistas com os fabricantes.

Em outro exemplo nacional, Lanz e Tomei (2014) realizaram um estudo de caso único junto ao administrador do Fundo Garantidor para Investimentos, um fundo de aval administrado pelo Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), a fim de analisar a mudança nos mecanismos de controle e de construção de confiança na governança relacional. Como resultados, verificaram que o fundo precisou migrar de uma estrutura de governança com perspectiva estrutural, baseada em controles, para uma estrutura relacional que gerasse confiança dos agentes financeiros, a fim de garantir a continuidade das suas operações.

Ao considerar estes estudos da segunda frente, ressalta-se, portanto, que, embora as relações interorganizacionais não sejam analisadas na presente Tese, sua análise e compreensão contribuem para a concepção do constructo da confiança no âmbito do Sistema de Controle Gerencial, em especial na caracterização das empresas como instituições, a exemplo do estudo de Lanz e Tomei (2014). Assim, a definição e tipologia da confiança presente nestes estudos também fornecem uma base para a análise das relações intraorganizacionais e interpessoais.

O tópico a seguir define e caracteriza os objetivos organizacionais, conforme a estruturação seguida nesta Tese.

2.4 OBJETIVOS ORGANIZACIONAIS

Neste quarto tópico da Fundamentação Teórico-Empírica, é abordada a questão dos objetivos organizacionais, o constructo de resultado do modelo explorado nessa Tese. O questionamento inicial sobre os objetivos organizacionais engloba a sua classificação apropriada conforme o sistema de controle e a estrutura de cada empresa. Assim, Amey (1979, p. 255, tradução nossa) indica que, para se manter viável e adaptativa ao ambiente, as empresas precisam ter “grande flexibilidade em sua estrutura e organização¹⁶”. Ao mesmo tempo, certo grau de estabilidade é necessário em pelo menos algumas das relações entre os componentes do sistema, sejam eles referentes às relações interpessoais ou até mesmo aos critérios financeiros.

Brodbeck et al. (2003) utilizam uma conceituação genérica, afirmando que o objetivo organizacional é representado pelos resultados que a organização busca alcançar, ou seja, o conjunto de esforços para converter intenções estratégicas em resultados a atingir. Neste sentido, os autores analisam os Sistemas de Informação das organizações, inferindo que o objetivo de tal sistema é informar a evolução do alcance dos objetivos organizacionais ao longo da implementação das atividades, visando aspectos internos e externos da empresa, permitindo o seu redirecionamento para a obtenção de vantagens competitivas (Brodbeck et al., 2003).

Diante disso, Lima (1994) afirma que a conceituação de objetivo organizacional é uma das mais problematizadas na literatura organizacional. Para a autora,

O primeiro aspecto a ser destacado é a compreensão de organização como uma coletividade que busca alcançar objetivos da forma mais racional possível, como um meio de consecução de objetivos, um instrumento que deve operar segundo uma racionalidade instrumental, ou seja, submetido a uma lógica de eficiência que permeie o conjunto de ações humanas ali desenvolvidas, tendo em vista atingir determinados fins. Significa dizer que uma organização deve buscar permanentemente a forma mais eficiente de alcançar seus objetivos (Lima, 1994, p. 06).

Ante essa importância da eficiência para a compreensão da organização, Lima (1994) destaca que é preciso, também, compreender a empresa como um organismo vivo que, semelhante ao exposto por Amey (1979), busca o constante equilíbrio e harmonia com os ambientes interno e externo. Assim sendo, a organização também é um organismo que possui

¹⁶ “(...) great flexibility in their structure and organization” (Amey, 1979, p. 255).

um sistema político, “que está permeado e é resultado das ações humanas politicamente orientadas”, tornando a ação humana intencionalmente direcionada (Lima, 1994, p. 07).

Lima (1994, p. 07) conclui, portanto, que a organização é um fenômeno complexo, ambíguo e paradoxal, “que para ser apreendido, não na sua totalidade de fato, mas na totalidade possível, requer a utilização de múltiplas percepções da realidade”. Deste modo, a autora defende que a caracterização dos objetivos organizacionais seja realizada sob quatro formas distintas: racional, natural, política ou de integração.

Na perspectiva racional, a organização é considerada como um instrumento “racionalmente desenhado para alcançar objetivos predefinidos” (Lima, 1994, p. 07). A clara definição dos objetivos permite a busca pela eficiência dos meios para alcançá-los, pois as tarefas e atividades são estruturadas de maneira racional e visando essa eficiência máxima. São organizações caracterizadas pela intensa divisão do trabalho, padronização dos procedimentos e previsibilidade das ações organizacionais por meio de regras, regulamentos, normas, fluxos e organogramas bem definidos. Há ênfase no controle e na predeterminação do comportamento humano, condicionando as ações humanas ao alcance dos objetivos organizacionais (Lima, 1994).

Na segunda perspectiva, a natural, a organização e seus processos são vistos de maneira adaptativa, ou seja, “a organização é um organismo capaz de agir principalmente para adaptar-se ou de reagir a fim de sobreviver” (Lima, 1994, p. 13-14). Contudo, a perspectiva natural apenas acrescenta novas dimensões à perspectiva racional, e não chega a abandoná-la completamente.

Já na terceira perspectiva, a política, a organização é vista como um conjunto de interesses, que coexistem e exigem a tensão entre escolhas (Lima, 1994). Nesta visão, acredita-se que “as ações humanas estão impregnadas de expectativas e interesses derivados das experiências e dos significados que a elas são atribuídos” (Lima, 1994, p. 14). Os diferentes interesses entre os indivíduos geram uma tensão que faz com que cada um tenha uma percepção de trabalho inerentemente política, antes mesmo de considerar a existência e as ações dos outros membros da organização (Lima, 1994).

Na última perspectiva, a de integração, Lima (1994) afirma que há um jogo organizacional, no qual a racionalidade funcional assegura a manutenção e sobrevivência das empresas, enquanto que a racionalidade política define a forma como cada jogador estipula suas estratégias com objetivo de não apenas sobreviver, mas de ser o vencedor desse jogo. Isto significa que eficiência, sobrevivência e crescimento são objetivos recorrentes para as

organizações, que desdobram suas ações às pessoas, articulando intencionalmente a busca por estes objetivos.

Diante desses conceitos das quatro perspectivas, Lima (1994) sugere que as organizações busquem a perspectiva integradora na definição de seus objetivos, pois ela congrega as demais perspectivas (racional, natural e política). Desta forma, o processo racional facilitará a implementação dos objetivos, o processo político considerará os diferentes grupos de interesse da organização, facilitando a negociação com cada um deles, e o processo natural permitirá considerar as condições e demandas do ambiente, estabelecendo relações de troca entre os subsistemas internos.

Conforme Brodbeck et al. (2003), a integração entre os objetivos da organização pode ocorrer de forma vertical ou horizontal. Na forma vertical, os objetivos organizacionais são desmembrados em objetivos por divisão/unidades e então por áreas/departamentos, podendo atingir níveis elementares de controle por atividade, processo ou produto. Já na forma horizontal, o planejamento é subdividido em períodos menores de tempo, possibilitando um monitoramento pontual das ações executadas em cada objetivo estratégico, sem, contudo, perder o foco central do processo (Brodbeck et al., 2003). Portanto, nas duas formas, é necessário que a organização busque um alinhamento contínuo dos objetivos “organizacionais (informação estratégica), dos objetivos departamentais ou de área (informação gerencial) e dos objetivos por atividade, processo ou produto (informação operacional)” (Brodbeck et al., 2003, p. 05), utilizando instrumentos de gestão que auxiliem na avaliação e revisão contínuas dos objetivos organizacionais.

Outra classificação utilizada é citada por Fagundes e Gimenez (2009). Estes autores utilizaram o modelo de desempenho de Kilmann e Herden (1976) para analisar a percepção de turbulência ambiental, a estratégia adotada, o foco estratégico e o desempenho em micro e pequenas empresas industriais paranaenses. Conforme Fagundes e Gimenez (2009, p. 137), o modelo de Kilmann e Herden (1976) proporciona “a avaliação de desempenho organizacional por meio da satisfação com o objetivo organizacional da empresa”; em sua elaboração, levou em conta o “modelo de Jung de tipos psicológicos, que consiste na relação entre a percepção e o julgamento” (Fagundes & Gimenez, 2009, p. 137), no qual a percepção é separada em sensibilidade e intuição e o julgamento em pensar e sentir.

Considerando estes conceitos, para Kilmann e Herden (1976), as organizações buscam, de maneira genérica, quatro objetivos organizacionais: eficiência interna (maximizar a eficiência do negócio com o maior volume de vendas possível ao menor custo); eficiência externa (maximizar a habilidade da firma em adquirir recursos de outras organizações e

distribuir produtos e serviços aos clientes); eficácia interna (maximizar a motivação e o envolvimento dos empregados em suas tarefas); e eficácia externa (maximizar o nível de satisfação da sociedade – comunidade, fornecedores e consumidores – com a empresa). Para os autores, estes objetivos podem ser operacionalizados conforme a Figura 18.



Figura 18 – Operacionalização dos objetivos organizacionais

Fonte: Adaptado de Kilmann e Herden (1976, p. 95, traduzido por Fagundes e Gimenez, 2009, p. 138).

Na Figura 18, observa-se que Kilmann e Herden (1976) separaram o alcance dos objetivos organizacionais em percepções como sensibilidade, intuição, pensar e sentir. Diante disso, os quatro tipos de objetivos organizacionais citados pelos autores podem ser alcançados conforme as medições de cada quadro, dependendo de sua relação com a percepção dos gestores. Como exemplo, a eficiência interna, conceituada como a maximização do volume de vendas ao menor custo possível, é mensurada pelas unidades produzidas por hora ou pelo custo de intervenção, a depender do extremo entre pensar e sensibilidade que o gestor opta por seguir. Em outro exemplo, a eficácia externa, representada pela maximização do nível de satisfação da sociedade com a empresa, pode ser mensurada pela satisfação da comunidade com a organização, que está mais ligada à intuição do gestor, ou pelo impacto ambiental, ligado à capacidade do gestor em sentir essa métrica e seus possíveis conflitos.

Portanto, conclui-se que a conceituação dos objetivos organizacionais é, de maneira geral, vinculada aos resultados que a organização pretende alcançar. Entretanto, esta definição está ligada às características da própria empresa e ao rumo que ela deseja seguir. É possível definir algumas estratégias gerais, comuns a todas as organizações, mas a operacionalização

de cada uma delas dependerá da estrutura e dos sistemas utilizados por cada entidade.

Após a definição dos constructos da pesquisa e da teoria utilizada nessa Tese, o próximo item traz a Metodologia adotada e os passos seguidos para a realização da pesquisa.

3 METODOLOGIA

No terceiro Capítulo desta Tese, será abordada a Metodologia selecionada para possibilitar o desenvolvimento do estudo e a consecução dos seus objetivos, partindo da caracterização metodológica da pesquisa e abrangendo os instrumentos de pesquisa utilizados, bem como as variáveis e Hipóteses da pesquisa.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A teoria de base do presente estudo é a Teoria Institucional, em sua vertente da Velha Economia Institucional (OIE). Entende-se ser esta a base, pois o estudo tem por objeto a micro-instituição, ou seja, analisa as relações entre os indivíduos no interior da organização, considerando os comportamentos de cada um deles como produtores da realidade social que, após um processo de mudança, possa ser considerada institucionalizada (Burns & Scapens, 2000).

Justifica-se a abordagem da OIE neste estudo, pois é a vertente da Teoria Institucional que possibilita analisar tanto as instituições formais (nesta pesquisa o SCG) quanto as informais (neste caso a confiança estabelecida entre as partes), inserindo o comportamento individual como parcela importante das instituições, direcionando de forma contundente a vida social e organizacional (Reis, 2008). O Quadro 3 resume a caracterização e as escolhas metodológicas da pesquisa.

Quadro 3 – Caracterização da pesquisa

	Fase I (meta-síntese)	Fase II (estudos de caso)	Fase III (construção do questionário)	Fase IV (aplicação da Survey)	Referências
Teoria de Base	Teoria Institucional – Velha Economia Institucional				Burns e Scapens (2000); Reis (2008)
Dimensão epistemológica	Construtivista			Objetivista	Crotty (1998); Saccol (2009); Faria (2012)
Paradigma de pesquisa	Interpretativista			Positivista	
Método de pesquisa	Indutivo			Dedutivo	Cooper e Schindler (2011)
Com relação ao problema	Qualitativo			Quantitativo	

Com relação ao objetivo do estudo	Descritivo			Cooper e Schindler (2011)
Quanto à estratégia de pesquisa	Pesquisa bibliográfica	Estudo de caso	<i>Survey</i>	Eisenhardt (1989); Cooper e Schindler (2011); Hoon (2014)
Quanto às técnicas de coleta de dados	Coleta de artigos em bases <i>online</i>	Entrevista semi-estruturada	Questionário	Cooper e Schindler (2011)
Quanto aos efeitos do pesquisador	<i>Ex post facto</i>			
Quanto à dimensão do tempo	Transversal			
Quanto ao escopo do estudo	Profundidade		Amplitude	

Fonte: elaborado pela autora

Conforme exposto no Quadro 3, este estudo está estruturado em quatro fases. Importante ressaltar, inicialmente, a escolha pelos métodos múltiplos de pesquisa. De acordo com Hageman (2008, p. 28, tradução nossa),

Métodos de investigação documental, comportamental e qualitativo todos têm limitações na sua habilidade de explorar questões de investigação. Métodos de investigação documental são úteis para explicar fenômenos gerais em larga escala, métodos comportamentais são bem adequados para testar inferências causais e métodos qualitativos proporcionam uma compreensão mais profunda do contexto. Assim, as limitações inerentes a um método particular podem ser tratadas utilizando um ou mais métodos complementares. Por exemplo, os métodos de pesquisa qualitativa e documental não podem avaliar adequadamente as relações causais, enquanto que as experiências comportamentais podem, devido à maior validade interna oferecida por este método. No entanto, experimentos comportamentais podem ter limitada validade externa, enquanto estudos documentais são úteis para examinar fenômenos naturais e os métodos de pesquisa qualitativa permitem um rico exame de contexto. Assim, a utilização de múltiplos métodos para examinar questões comuns de investigação é mais robusta do que um único método isolado¹⁷.

Portanto, compreende-se que a busca pelos métodos múltiplos de pesquisa visa a redução de possíveis limitações dos métodos utilizados isoladamente, proporcionando

¹⁷ “Archival, behavioral, and qualitative research methods all have limitations in their ability to explore research questions. Archival research methods are useful in explaining general large-scale phenomena, behavioral methods are well-suited for testing causal inferences, and qualitative methods afford a deeper understanding of context. Thus, the limitations inherent in a particular method may be addressed by using one or more complementary methods. For instance, qualitative and archival research methods cannot adequately assess causal relationships, whereas behavioral experiments can, due to the higher internal validity afforded by this method. Behavioral experiments may have limited external validity, however, while archival studies are useful for examining naturally occurring phenomena and qualitative research methods afford a rich examination of context. Hence, the use multiple methods to examine common research questions is more robust than a single method in isolation” (Hageman, 2008, p. 28)

validação às demais etapas do estudo. No caso da pesquisa qualitativa, os métodos utilizados nem sempre conseguem fornecer uma relação causal entre os fenômenos, fato este corrigido pelas pesquisas comportamentais. Por outro lado, a pesquisa comportamental falha em questões de validade externa, o que pode ser alcançada com os métodos de pesquisa bibliográfica e documental (Hagelman, 2008). Conforme Hagelman (2008, p. 28), esta triangulação dos métodos de pesquisa pode ajudar os pesquisadores a melhorar a generalização dos resultados, ao apresentar uma imagem mais rica de um determinado fenômeno; isto é facilitado nas Ciências Sociais Aplicadas, e principalmente na Contabilidade, devido à característica interdisciplinar do campo de estudo.

De acordo com Modell (2009), a noção de triangulação é componente chave da pesquisa de múltiplos métodos, pois tem propensão para suprimir variações em significados situados e trata observações empíricas como objetivamente verificáveis em vez de inerentemente relacionadas à teoria. Isso fornece uma base para manter a sensibilidade dos pesquisadores às variações específicas do contexto nos esforços para derivar explicações relacionadas à teoria.

Diante disso, ao buscar a realização desta Tese em quatro fases distintas, espera-se que as limitações de cada método utilizado isoladamente sejam reduzidas pelos benefícios e potencialidades dos outros métodos utilizados nas demais etapas. Assim, ao se elaborar o modelo causal do estudo pela meta-síntese (Fase I), é esperada uma base teórica robusta para aplicação nas demais etapas, possibilitando corroborar o modelo proposto. A etapa quantitativa do estudo (Fase IV) visa a ampliação do modelo e sua aplicação em larga escala, algo que seria dificultado com o uso de outros tipos de pesquisa. Desta forma, cada etapa e cada método de pesquisa utilizado proporciona validação ao método da fase anterior, possibilitando que os objetivos desta Tese sejam alcançados.

A respeito das fases do estudo, conforme exposto no Quadro 3, a primeira delas é representada pelo desenvolvimento de uma meta-síntese, com o objetivo de construção de uma teoria a partir de estudos de casos qualitativos primários, definido conforme determinados critérios e passos estipulados por Hoon (2014). Para tanto, com relação à abordagem quanto às técnicas de coleta de dados, foram selecionados artigos disponibilizados pelas bases *online* que analisaram a confiança e o Sistema de Controle Gerencial, a fim de se estabelecer uma relação entre os constructos da pesquisa. Nesta etapa, a abordagem qualitativa com relação ao problema será representada pela pesquisa bibliográfica como estratégia (Cooper & Schindler, 2011).

A segunda fase do estudo também é caracterizada por uma abordagem qualitativa com relação ao problema, na qual foram realizados dois estudos de caso como estratégia de pesquisa, que possibilitaram a análise das relações de confiança entre líderes e liderados e seu impacto no alcance dos objetivos organizacionais definidos conforme os componentes do Pacote do Sistema de Controle Gerencial. Os estudos de caso seguiram os moldes teóricos de Eisenhardt (1989), que possibilita o reconhecimento de padrões de relacionamentos existentes dentro e entre os casos analisados. Permite também a identificação de configurações, contemplando múltiplos níveis de análise em um único caso. O formato da questão de pesquisa elaborada para este estudo também reforça o caráter procedimental do estudo de caso. A escolha desta estratégia de investigação inicial justifica-se pela sua característica de gerar *insights* sobre as possíveis dimensões dos constructos, que são difíceis de obter utilizando métodos puramente quantitativos (Eisenhardt, 1989).

Considerando tais características do estudo de caso, o fenômeno da confiança entre as pessoas da organização foi observado nesta etapa da pesquisa dentro do seu conceito na realidade, buscando-se expandir os estudos que já foram realizados, estabelecendo novas fronteiras, contextos e resultados para proporcionar nova perspectiva sobre o fenômeno (Eisenhardt, 1989). Para tanto, utilizou-se como abordagem quanto às técnicas de coleta de dados entrevistas semi-estruturadas com líderes (outorgantes) e liderados (outorgados) de duas empresas da cidade de Curitiba/PR, uma empresa de telefonia e uma instituição financeira. Ambas se mostraram relevantes para o propósito do estudo devido à disponibilidade e abertura dos respondentes, ou seja, a facilidade de acesso às informações pela pesquisadora nestas duas empresas proporcionou que os entrevistados pudessem expor suas ideias a respeito dos constructos analisados. O objetivo das entrevistas semi-estruturadas foi verificar como a confiança é estabelecida nas relações entre os participantes e usuários internos do Sistema de Controle Gerencial, analisando sua importância para o alcance dos objetivos organizacionais. Pretendeu-se verificar, também, quais os reflexos da estruturação da confiança para a institucionalização do SCG na organização.

Após a realização dos estudos de caso, iniciou-se a terceira fase da pesquisa, caracterizada pela construção de um questionário embasado na teoria selecionada e nas respostas das entrevistas da fase anterior, com o propósito de verificar as relações de confiança entre líderes e liderados e seu impacto no alcance dos objetivos organizacionais definidos conforme os componentes do Pacote do SCG. O questionário foi submetido à validação no mês de outubro de 2016 por um comitê composto por cinco especialistas das áreas de Contabilidade e Administração. Neste comitê, foram sugeridas algumas correções e

substituição de alguns termos que haviam suscitado dúvida e que poderiam dificultar a compreensão dos respondentes.

Após tal validação, foi iniciada a quarta fase do estudo, caracterizada por uma abordagem quantitativa com relação ao problema e representada pela aplicação do questionário a um número maior de respondentes. Portanto, a estratégia de pesquisa é *survey*, tendo o questionário estruturado como técnica de coleta de dados. O objetivo da aplicação do questionário é a validação do modelo de confiança proposto, buscando corroborar a hipótese proposta.

A respeito da caracterização metodológica das diversas fases do estudo, conforme exposto no Quadro 3, indica-se que as três primeiras fases estão inseridas na dimensão epistemológica construtivista, dentro de um paradigma interpretativista, ao considerar a existência de uma interação entre as características de um determinado objeto e entre a compreensão que os seres humanos criam a seu respeito, socialmente, por meio da intersubjetividade (Crotty, 1998; Saccol, 2009). Considera-se o caráter interpretativista, também, por entender a realidade como sendo reproduzida por meio de interações sociais, supondo que o conhecimento é construído por meio da interação entre as pessoas no mundo, transmitido em um contexto social (Schwandt, 2006). Um dos objetivos da pesquisa é analisar a relação entre os líderes e liderados, no qual foi necessária uma imersão do pesquisador na compreensão dos processos sociais para a definição preliminar das características mais significativas dos constructos, a fim de possibilitar uma análise do constructo da confiança para a formação de considerações sobre o fenômeno e o prosseguimento da pesquisa para a aplicação do modelo na última fase (Saccol, 2009).

Por sua vez, a quarta fase desta Tese possui uma dimensão epistemológica objetivista, com paradigma de pesquisa positivista (Crotty, 1998; Saccol, 2009; Faria, 2012). De acordo com Saccol (2009, p. 256), o paradigma positivista considera que “a realidade é composta por estruturas palpáveis, tangíveis e relativamente estáveis”, deste modo, está inserida em uma epistemologia objetivista, pois pressupõe que o conhecimento é alcançado “de forma objetiva, a realidade ‘está lá fora’, à espera de nossa descoberta. (...) A pesquisa científica deve buscar explicar e prever o que irá ocorrer no mundo por buscar regularidades e relações de causa e efeito entre os elementos que o constituem” (Saccol, 2009, p. 256).

Assim, o presente estudo configura-se metodologicamente como descritivo, pois busca descrever o fenômeno da confiança no âmbito institucional, estimando as percepções da população selecionada e descobrindo relação entre as variáveis do estudo (Cooper & Schindler, 2011). Utiliza-se, portanto, do método indutivo, pois permite conclusões a partir de

fatos ou provas no planejamento da dinâmica do modelo proposto (Cooper & Schindler, 2011). Entretanto, a quarta fase possui características do método dedutivo, já que parte de teorias gerais para sua aplicação em casos particulares (Cooper & Schindler, 2011).

Em relação à abordagem quanto ao escopo, as três primeiras fases possuem características de um estudo em profundidade, com análise de casos múltiplos e exame contextual completo, havendo poucos fatos, condições e inter-relações; ênfase em detalhes, evitando perda de dados e possibilitando verificação de provas (Cooper & Schindler, 2011). A quarta fase possui atributos de um estudo em amplitude, pois visa captar as características de uma população por meio da exploração quantitativa de uma amostra (Cooper & Schindler, 2011).

Sobre a abordagem quanto aos efeitos do pesquisador nas variáveis em estudo, é *ex post facto*, visto que não há controle para manipular as variáveis, as quais só relatam o que está ocorrendo ou ocorreu (Cooper & Schindler, 2011). A abordagem quanto à dimensão do tempo é transversal, pois o objeto de estudo é analisado em um instante (Cooper & Schindler, 2011).

Considerando os aspectos metodológicos de cada fase da pesquisa, indica-se no Quadro 4 a relação entre os objetivos específicos desta Tese com as etapas estipuladas para o estudo.

Quadro 4 – Relação entre objetivos específicos e fases do estudo

Objetivos	Fases do estudo	Forma de análise
(a) identificar as diferentes formas de estabelecimento da confiança na relação entre líderes e liderados dentro das organizações	Fase I (meta-síntese); Fase II (estudos de caso)	Análise inicial pela teoria e verificação da relação na prática pelo estudo de caso
(b) averiguar a importância do ambiente institucional para a elaboração dos componentes do Sistema de Controle Gerencial	Fase I (meta-síntese); Fase II (estudos de caso)	Análise inicial pela teoria e verificação da relação na prática pelo estudo de caso
(c) examinar a relação bidirecional da confiança para a elaboração e execução do Sistema de Controle Gerencial	Fase I (meta-síntese); Fase II (estudos de caso); Fase III (construção do questionário); Fase IV (aplicação da <i>survey</i>)	Análise inicial pela teoria e verificação da relação na prática de duas maneiras (estudo de caso e <i>survey</i>)
(d) avaliar o papel mediador do constructo da confiança para o alcance dos objetivos organizacionais a partir do Sistema de Controle Gerencial	Fase I (meta-síntese); Fase II (estudos de caso); Fase III (construção do questionário); Fase IV (aplicação da <i>survey</i>)	Análise inicial pela teoria e verificação da relação na prática de duas maneiras (estudo de caso e <i>survey</i>)
(e) identificar de que forma o <i>feedback</i> pode ser proporcionado após o alcance dos objetivos para a interiorização da confiança no ambiente institucional	Fase I (meta-síntese); Fase II (estudos de caso)	Análise inicial pela teoria e verificação da relação na prática pelo estudo de caso

Fonte: elaborado pela autora

Observa-se, pelo demonstrado no Quadro 4, a relação entre os objetivos específicos delimitados para esta pesquisa e as fases estipuladas para o estudo. Os objetivos específicos (a), (b) e (e) estão relacionados à elaboração das Fases I e II, nas quais foram inicialmente indicadas as relações teóricas entre os constructos, para então demonstrar sua análise na pesquisa de campo referente à Fase II, proporcionando comprovação qualitativa para o modelo proposto. Por sua vez, os objetivos específicos (c) e (d) estão relacionados a todas as fases da pesquisa, incluindo a elaboração e aplicação de um questionário a um número maior de respondentes, visando a comprovação das relações propostas no modelo teórico de forma quantitativa.

3.2 MAPA CONCEITUAL METODOLÓGICO

Neste item estão indicados os constructos de primeira e segunda ordem, bem como suas variáveis e referências utilizadas. Indica-se, também, as definições constitutivas e operacionais das variáveis utilizadas nesta Tese.

3.2.1 Quadro dos Constructos, das variáveis e das referências

A definição do constructo da pesquisa é a base para a constatação das relações causais, buscando representar da maneira mais correta possível o conceito e operacionalizando seu significado teórico (Hair Jr et al., 2009). Nesta pesquisa, ressalta-se que a escolha da abordagem do SCG como pacote foi motivada por algumas questões. Em primeiro lugar, por não serem observadas muitas evidências sobre sua configuração e a interligação entre os elementos (Malmi & Brown, 2008), proporcionando, assim, um avanço na teoria. Em segundo lugar, acredita-se que a abordagem do pacote dirige a atenção em configurações de SCG em vez de abordagem reducionista típicas da teoria da contingência, pois enquanto as variáveis forem estudadas isoladamente, o conhecimento sobre as configurações do SCG empiricamente manifestados permanecerá modesto (Grabner & Moers, 2013). Em terceiro lugar, acredita-se que a abordagem do pacote permite mais de uma configuração ideal. Podem ocorrer algumas configurações do SCG que são, mesmo em face

de contingências organizativas semelhantes, igualmente eficazes. Assim, as abordagens de pacotes acomodam a possibilidade de configurações do SCG que podem ser estendidas para outras organizações.

Diante disso, e considerando os objetivos e a fundamentação teórica utilizada nesta Tese, indicam-se no Quadro 5 os constructos utilizados no estudo.

Quadro 5 – Constructos e variáveis da pesquisa

Constructo de 1ª ordem	Constructo de 2ª ordem	Variáveis	Técnicas de Análise	Referências
Sistema de Controle Gerencial	Controles culturais	Clãs; valores; símbolos.	Pesquisa bibliográfica; entrevista semi-estruturada; análise de discurso; <i>survey</i> ; análise fatorial; modelagem de equações estruturais.	Otley (1999); Merchant e Van der Stede (2003); Malmi e Brown (2008)
	Planejamento	Planejamento de longo prazo; planejamento das ações.		
	Controles cibernéticos	Orçamentos; sistemas de medidas financeiras; sistemas de medidas não financeiras; sistemas híbridos de medidas.		
	Recompensa e compensação	Medidas para motivar e melhorar <i>performance</i> .		
	Controles administrativos	Estrutura de governança; estrutura organizacional; políticas e procedimentos.		
Confiança	Contratual	Estabelecer fronteiras; delegar tarefas.	Pesquisa bibliográfica; entrevista semi-estruturada; análise de discurso; <i>survey</i> ; análise fatorial; modelagem de equações estruturais.	Rousseau et al. (1998); Tomkins (2001); Reina e Reina (2007)
	Comunicativa	Compartilhar informações; fornecer <i>feedback</i> .		
	Competência	Conhecer habilidades; permitir que outros tomem decisões.		
Objetivos organizacionais		Mudança no sistema	Pesquisa bibliográfica; entrevista semi-estruturada; análise de discurso; <i>survey</i> ; análise fatorial; modelagem de equações estruturais.	Kilmann e Herden (1976); Amey (1979); Lima (1994); Brodbeck et al. (2003); Fagundes e Gimenez (2009)
		Melhoria no desempenho		
		Redução no risco		
		Redução do <i>turnover</i>		

Fonte: elaborado pela autora

Conforme demonstrado no Quadro 5, os constructos de primeira ordem utilizados nesta pesquisa são o Sistema de Controle Gerencial adotado pelas empresas, a relação de confiança entre as partes e os objetivos organizacionais definidos a partir do SCG. Cada um deles possui seu constructo de 2ª ordem e as respectivas variáveis, determinados conforme a

literatura selecionada. As duas últimas colunas do Quadro 5 indicam as técnicas de análise dos dados e as referências utilizadas para a definição dos constructos, conforme exposto no Capítulo de Fundamentação Teórico-Empírica desta Tese.

3.2.2 Definições constitutivas e definições operacionais das variáveis

Conforme Gil (2002), a definição constitutiva das variáveis corresponde à definição de um termo teoricamente, ou seja, são as definições conceituais encontradas na bibliografia. Já a operacionalização dos conceitos ou variáveis significa torná-los passíveis de observação empírica e de mensuração; em outras palavras, significa identificá-los de modo prático. O Quadro 6 indica as definições constitutivas e operacionais dos constructos de primeira ordem utilizados nesta Tese.

Quadro 6 – Definições constitutivas e operacionais dos constructos

Constructos de 1ª ordem	Definições Constitutivas	Definições Operacionais	Referências
Sistema de Controle Gerencial	Mecanismos ou sistemas de gestão utilizados por uma organização para assegurar que os comportamentos e decisões dos seus trabalhadores são consistentes com os objetivos e estratégias da organização.	Junção dos cinco itens componentes do pacote do SCG: controles culturais, planejamento, controles cibernéticos, recompensa e compensação e controles administrativos. Mapeamento inicial por meio da realização de entrevistas semi-estruturadas com gestores e funcionários e análise de discurso das entrevistas. Elaboração de questionário e aplicação em um número maior de funcionários e gestores, com realização da análise fatorial e modelagem de equações estruturais.	Otley (1999); Merchant e Van der Stede (2003); Malmi e Brown (2008)
Confiança	A adoção de uma crença por uma parte em um relacionamento no qual a outra parte não vai agir contra os seus interesses, onde esta crença é realizada sem dúvida indevida ou suspeita e na ausência de informações detalhadas sobre as ações dessa outra parte.	Separação entre os itens de confiança contratual, comunicativa e de competência. Mapeamento inicial por meio da realização de entrevistas semi-estruturadas com gestores e funcionários e análise de discurso das entrevistas. Elaboração de questionário e aplicação em um número maior de funcionários e	Rousseau et al. (1998); Tomkins (2001); Reina e Reina (2007)

		gestores, com realização da análise fatorial e modelagem de equações estruturais.	
Objetivos organizacionais	Objetivos definidos pelas organizações, cuja realização representa as medidas tomadas, a fim de atender aos critérios de eficácia e congruência com o SCG.	Identificação dos objetivos e sua consecução por meio de entrevista semi-estruturada com gestores e análise de discurso das entrevistas. Elaboração de questionário e aplicação em um número maior de funcionários e gestores, com realização da análise fatorial e modelagem de equações estruturais.	Kilmann e Herden (1976); Amey (1979); Lima (1994); Brodbeck et al. (2003); Fagundes e Gimenez (2009)

Fonte: elaborado pela autora

O Quadro 6 indica as definições constitutivas dos constructos, conforme exposto na literatura e adotado neste estudo. Indicam-se, também, as definições operacionais, ou seja, a maneira pela qual os constructos foram identificados empiricamente e analisados na pesquisa.

3.3 INSTRUMENTOS DE PESQUISA

Neste estudo, foram utilizados dois instrumentos de pesquisa, entrevista semi-estruturada (Fase II) e questionário (Fases III e IV). Com relação à entrevista semi-estruturada, afirma Gaskell (2013, p. 65) que “a entrevista qualitativa, pois, fornece os dados básicos para o desenvolvimento e a compreensão das relações entre os atores sociais e sua situação”. Portanto, seu objetivo é a “compreensão detalhada das crenças, atitudes, valores e motivações, em relação aos comportamentos das pessoas em contextos sociais específicos” (Gaskell, 2013, p. 65). O autor também indica a realização de entrevistas individuais quando os objetivos da pesquisa estão relacionados à análise em profundidade do mundo do indivíduo, especialmente em estudos de caso que visam testar instrumentos (Gaskell, 2013, p. 78).

Gaskell (2013) ainda recomenda alguns passos para a preparação de uma entrevista qualitativa, que foram seguidos na elaboração e análise dos estudos de caso desta Tese:

1. Preparação do tópico guia, que indica os fins e objetivos aos quais a pesquisa pretende alcançar;
2. Seleção do método de entrevista, se individual, grupal ou uma combinação dos dois;

3. Delineamento de estratégia para a seleção dos entrevistados, atentando para a quantidade dos entrevistados, pois nem sempre quantidade significa qualidade, haja vista a saturação da exploração de temas comuns aos indivíduos que compartilham o mesmo ambiente;
4. Realização das entrevistas;
5. Transcrição das entrevistas, momento no qual o pesquisador deve aproveitar para anotar as ideias e explicações que lhe vier à mente;
6. Análise do *corpus* do texto, conforme o método selecionado pelo pesquisador.

Para esta pesquisa, foram elaboradas questões para a entrevista semi-estruturada, cuja relação e referências utilizadas em sua elaboração estão dispostas no Quadro 7. Ressalta-se que a primeira versão da entrevista foi submetida a um pré-teste no mês de dezembro de 2015, com três profissionais de empresas de grande porte distintas, todas com sede na cidade de Curitiba/PR: um gerente de Recursos Humanos de uma fábrica de embalagens, um assistente administrativo de uma petrolífera, e um assistente administrativo de uma instituição financeira. Com a realização do pré-teste, a primeira versão da entrevista foi corrigida, pois, a pedido dos participantes, a linguagem de algumas questões foi alterada, visando a facilidade de compreensão por parte do respondente. Algumas questões também foram excluídas, por serem consideradas repetitivas pelos participantes do pré-teste. A versão final da entrevista semi-estruturada está no Quadro 7.

Quadro 7 – Roteiro de entrevista semi-estruturada

Roteiro de entrevista semi-estruturada			Objetivo da questão	Referências	
A					
Considerando os objetivos organizacionais como sendo o fim desejado que a organização pretende atingir e que orientam o seu comportamento em relação ao futuro e ao ambiente, responda:					
BLOCO 1 – objetivos organizacionais	1	Você tem conhecimento sobre quais são os objetivos da sua área de trabalho?	Se sim, sabe me dizer quais são? [Se não, ir para questão 5]	Determinar os objetivos da organização a partir da visão do respondente	Durden (2008); Alves (2010)
	2	Qual é o cargo/função do responsável pela determinação dos objetivos da sua área?	-		
	3	De que forma os objetivos são transmitidos a você?	-	Analisar a confiança comunicativa	
	4	Consideraria a forma utilizada a melhor maneira de transmissão/divulgação?	-	Analisar a confiança contratual	
	5	Você foi informado de algum indicador de desempenho para acompanhar se os objetivos foram atingidos de maneira adequada?	Se sim, sabe me dizer quais são? [Se não, ir para questão 8]		
	6	Se você fosse o responsável por este indicador, faria alguma mudança?	-	Analisar a confiança de competência	
	7	Você consegue identificar benefícios ou falhas na elaboração e acompanhamento dos objetivos?	-		
B					
Agora, considerando o Sistema de Controle Gerencial como sendo o conjunto de ferramentas de controle à disposição da empresa, tais como orçamento, medidas de avaliação de desempenho e políticas de recompensa e compensação dos colaboradores, responda:					
BLOCO 2 – SCG – visão geral	8	Você tem conhecimento dos procedimentos e sistemas formalizados que utilizam a informação para manter ou alterar padrões da atividade organizacional?	Se sim, sabe me dizer quais são? [Se não, ir para questão 9]	Compreender como é elaborado o sistema de controle da empresa (a partir das definições teóricas)	Simons (1987); Durden (2008); Malmi e Brown (2008)
	9	Você tem conhecimento dos sistemas, normas, práticas e valores que buscam delimitar o comportamento dos funcionários?	Se sim, sabe me dizer quais são? [Se não, ir para questão 14]		
	10	Qual é o cargo/função do responsável pela elaboração desse sistema de controle?	-		
	11	O sistema de controle gerencial mudou ao longo do tempo?	-	Analisar a confiança comunicativa	Durden (2008); Alves (2010)
	12	De que maneira o sistema de controle é repassado aos funcionários?	-		
	13	Consideraria a forma utilizada como a melhor maneira de transmissão/divulgação?	-		
	14	Você foi informado dos indicadores de desempenho utilizados para acompanhar se o sistema está sendo seguido adequadamente?	-	Analisar a confiança contratual	
	15	Se você fosse o responsável por este indicador, faria alguma mudança?	-		
16	Você consegue identificar benefícios ou falhas no sistema de controle?	-	Analisar a confiança de competência		
Considerando os valores, crenças e normas da empresa, responda:					
BLOCO 3 – SCG – controles culturais	17	Você já ouviu falar sobre os valores, normas e crenças que a empresa compartilha com seus gerentes e funcionários?	Se sim, sabe me dizer quais são? [Se não, ir para questão 18]	Analisar o controle cultural na visão do entrevistado	Malmi e Brown (2008); King e Clarkson (2015)
	18	Há uma declaração por escrito da visão e missão? Você sabe se houve participação dos funcionários quando do seu desenvolvimento?	-		
	19	Há um código de conduta escrito para todos os	Se sim, ele define as		

	funcionários?	condutas inaceitáveis também? [Se não, ir para questão 20]			
20	Há uma ênfase em atividades sociais para reforçar os valores, crenças e normas compartilhados pela empresa?	-			
21	Como ocorre o processo de seleção e treinamento de funcionários? É realizado um acompanhamento deste novo membro da empresa?	-			
22	Na sua opinião, os valores, crenças e normas da empresa ficam restritas ao ambiente de trabalho ou acabam influenciando a vida pessoal dos funcionários?	-			
23	Consideraria a forma utilizada para transmitir esses valores e normas como a melhor?	-	Analisar a confiança comunicativa		
24	Você foi informado se há indicadores de desempenho para acompanhar se os valores, crenças e normas foram seguidos de maneira adequada?	-	Analisar a confiança contratual	Durden (2008); Alves (2010)	
25	Se você fosse o responsável por este indicador, faria alguma mudança?	-			
26	Você consegue identificar benefícios ou falhas desse processo?	-	Analisar a confiança de competência		
Considerando o planejamento da empresa, responda:					
BLOCO 4 – SCG – planejamento	27	Existe um plano escrito (formalizado) de ação de longo prazo?	Se sim, você sabe identificar o seu período de atuação/revisão? Saberria dizer qual é o cargo/função dos envolvidos na sua elaboração? [Se não, ir para questão 28]	Analisar o planejamento da empresa, conforme a visão do entrevistado	Malmi e Brown (2008); Alves (2010); King e Clarkson (2015)
	28	Existe um plano escrito (formalizado) de ação de curto prazo?	Se sim, você sabe identificar o seu período de atuação/revisão? Saberria dizer qual é o cargo/função dos envolvidos na sua elaboração? [Se não, ir para questão 29]		
	29	Você tem conhecimento de como são estabelecidos os limites de atuação da organização (atividades, mercados, riscos)?	Se sim, saberia dizer qual é o cargo/função dos envolvidos na sua elaboração? [Se não, ir para questão 30]		
	30	De que forma os planos de curto e longo prazo são transmitidos aos funcionários?	-	Analisar a confiança comunicativa	Durden (2008); Alves (2010)
	31	Consideraria a forma utilizada para transmitir esses planos como a melhor?	-		
	32	Você foi informado se há indicadores de desempenho para acompanhar se os planos foram atingidos de maneira adequada?	-	Analisar a confiança contratual	
	33	Se você fosse o responsável por este indicador, faria alguma mudança?	-		

	34	Você consegue identificar benefícios ou falhas desse processo?	-	Analisar a confiança de competência	
Considerando o orçamento e os controles financeiros da empresa, responda:					
BLOCO 5 – SCG – controles cibernéticos	35	Você sabe como se dá a elaboração do orçamento de sua área?	Se sim, qual o cargo/função de quem o elabora? É realizada uma revisão desse orçamento? Os orçamentos são elaborados conforme o cenário econômico? São utilizados valores de mercado ou valores históricos? Há uma comparação dos valores orçados com os valores reais alcançados? [Se não, ir para questão 36]	Analisar o controle cibernético da empresa, a partir da visão do entrevistado	Malmi e Brown (2008); King e Clarkson (2015)
	36	Você sabe se existem medidas no caso de não cumprimento das metas orçamentárias?	-		
	37	Você tem conhecimento sobre os controles financeiros existentes para estabelecer padrões de desempenho dos funcionários?	Se sim, sabe me dizer quais são? [Se não, ir para questão 38]		
	38	Você tem conhecimento sobre os controles não financeiros existentes para estabelecer padrões de desempenho dos funcionários?	Se sim, sabe me dizer quais são? [Se não, ir para questão 39]		
	39	De que forma o orçamento e os padrões de desempenho são transmitidos aos funcionários?	-	Analisar a confiança comunicativa	Durden (2008); Alves (2010)
	40	Consideraria a forma utilizada para transmitir esses padrões como a melhor?	-		
	41	Você foi informado sobre os indicadores de desempenho utilizados para acompanhar a realização do orçamento?	-	Analisar a confiança contratual	
	42	Se você fosse o responsável por este indicador, faria alguma mudança?	-		
	43	Você consegue identificar benefícios ou falhas desse processo?	-	Analisar a confiança de competência	
Considerando o sistema de recompensa e compensação da empresa, responda:					
BLOCO 6 – SCG – Recompensas e compensação	44	Você foi informado sobre como é monitorado e recompensado o desempenho dos funcionários?	Se sim, sabe dizer qual é o cargo/função de quem participa da elaboração destes indicadores? [Se não, ir para questão 47 - teria alguma sugestão?]	Analisar o controle de recompensas e compensação, a partir da visão do entrevistado	Malmi e Brown (2008); Alves (2010); King e Clarkson (2015)
	45	De que forma esse monitoramento é transmitido aos funcionários?	-	Analisar a confiança comunicativa	Durden (2008); Alves (2010)
	46	Consideraria a forma utilizada para transmitir esse monitoramento como a melhor?	-		
	47	Se você fosse o responsável pela avaliação de	-	Analisar a	

		desempenho, faria alguma mudança?		confiança contratual	
	48	Você consegue identificar benefícios ou falhas desse processo?	-	Analisar a confiança de competência	
Considerando os procedimentos internos da empresa, responda:					
BLOCO 7 – SCG – controles administrativos	49	Você tem conhecimento de algum organograma formal de atividades, com descrição dos cargos e funções?	Se sim, sabe como são elaboradas estas descrições? Quais são as linhas de autoridade? Elas são respeitadas? [Se não, ir para questão 50]	Analisar o controle administrativo da empresa, a partir da visão do respondente	Malmi e Brown (2008); Alves (2010); King e Clarkson (2015)
	50	Há políticas e procedimentos formalizados que descrevem o que deve ser feito na organização?	-		
	51	De que forma os organogramas e procedimentos são transmitidos aos funcionários?	-	Analisar a confiança comunicativa	
	52	Consideraria a forma utilizada para transmitir esses procedimentos como a melhor?	-		
	53	Você foi informado se há indicadores de desempenho para acompanhar se os organogramas e procedimentos foram seguidos de maneira adequada?	-	Analisar a confiança contratual	Durden (2008); Alves (2010)
	54	Se você fosse o responsável por estes indicadores, faria alguma mudança?	-		
	55	Você consegue identificar benefícios ou falhas desse processo?	-	Analisar a confiança de competência	
C	Agora, considere sua relação com seus colaboradores:				
	PARA GESTORES				
BLOCO 8 – confiança líderes e liderados	56	Você espera receber confiança de seu colaborador nas ações do dia a dia? Se sim, pode explicar como?	-	Analisar a confiança contratual	Bruno (2013)
	57	Qual a sua opinião sobre o desempenho do Sistema de Controle Gerencial nas relações de confiança desenvolvidas na organização?	-		Johansson e Baldvinsdottir (2003)
	58	Na sua opinião, quais comportamentos podem ser utilizados para demonstrar confiança em seu colaborador?	-	Analisar a confiança comunicativa	Bruno (2013)
	59	Há condições específicas que facilitam ou dificultam a confiança do gestor para com seu colaborador?	-		Bruno (2013)
	60	Você acredita que os colaboradores podem contribuir para o seu desenvolvimento? Se sim, pode explicar como?	-	Analisar a confiança de competência	Johansson e Baldvinsdottir (2003)
	61	Você saberia indicar qual o papel das relações de confiança no desenvolvimento de habilidades pessoais?	-		Johansson e Baldvinsdottir (2003)
		Agora, considere sua relação com seus gestores:			
	PARA COLABORADORES				
	56	Você espera receber confiança de seu gestor nas ações do dia a dia? Se sim, pode explicar como?	-	Analisar a confiança	Bruno (2013)

	57	Qual a sua opinião sobre o desempenho do Sistema de Controle Gerencial nas relações de confiança desenvolvidas na organização?	-	contratual	Johansson e Baldvinsdottir (2003)
	58	Na sua opinião, quais comportamentos podem ser utilizados para demonstrar confiança em seu gestor?	-	Analisar a confiança comunicativa	Bruno (2013)
	59	Há condições específicas que facilitam ou dificultam a confiança do colaborador para com seu gestor?	-		Bruno (2013)
	60	Você acredita que os gestores podem contribuir para o seu desenvolvimento? Se sim, pode explicar como?	-	Analisar a confiança de competência	Johansson e Baldvinsdottir (2003)
	61	Você saberia indicar qual o papel das relações de confiança no desenvolvimento de habilidades pessoais?	-		Johansson e Baldvinsdottir (2003)
D	Para finalizar...				
	62	Qual seu cargo na empresa?	-	Registrar a posição do respondente dentro da organização	-
	63	Quanto tempo você trabalha nessa empresa?	-		-
	64	Há quanto tempo está nesse cargo?	-		-

Fonte: elaborado pela autora

No Quadro 7, estão dispostos, também, os objetivos e as referências das questões elaboradas para a entrevista semi-estruturada da Fase II. Ressalta-se que, durante a realização das entrevistas, as questões foram sendo realizadas conforme as respostas dos participantes do estudo de caso, ou seja, a medida que explorassem um ou outro assunto, a ordem das mesmas foi sendo alterada.

A respeito do Estudo de Caso I, um segundo instrumento de pesquisa foi utilizado, pois a pesquisadora retornou à instituição algum tempo após a entrevista inicial com o objetivo de verificar se o processo de fusão pelo qual a empresa havia passado recentemente alterou de alguma forma a percepção dos respondentes sobre a confiança e os elementos do SCG. O roteiro desta segunda entrevista semi-estruturada realizada na empresa I está disposto no Quadro 8.

Quadro 8 – Roteiro de entrevista semi-estruturada (retorno à empresa I)

Roteiro de entrevista semi-estruturada - parte II da empresa I			Objetivo da questão	
A	Considerando os objetivos da empresa, responda:			
BLOCO 1 – objetivos organizacionais	1	Como você teve acesso à informação de que o processo de fusão ocorreria?	-	Verificar se houve alteração na estrutura da empresa
	2	Em sua opinião, os objetivos de sua área de trabalho foram alterados?	[Se não, ir para questão 6]	
	3	Caso sim, você considera que a mudança foi positiva?	-	Analisar a confiança contratual
	4	De que forma você teve acesso à informação sobre a mudança dos objetivos da sua área de trabalho?	-	Analisar a confiança comunicativa
	5	Acredita que essa forma de transmissão foi válida? Faria alguma alteração?	-	Analisar a confiança de competência
B	Considerando os valores, crenças e normas da empresa, responda:			
BLOCO 3 – SCG – controles culturais	6	Em sua opinião, os valores, normas e crenças que a empresa compartilha com seus gerentes e funcionários foram alterados?	[Se não, ir para questão 10]	Verificar se houve alteração na estrutura da empresa
	7	Caso sim, você considera que a mudança foi positiva?	-	Analisar a confiança contratual
	8	De que forma você teve acesso à informação sobre a mudança dos valores, crenças e normas?	-	Analisar a confiança comunicativa
	9	Acredita que essa forma de transmissão foi válida? Faria alguma alteração?	-	Analisar a confiança de competência
	10	O código de conduta escrito para os funcionários foi alterado?	[Se não, ir para questão 14]	Verificar se houve alteração na estrutura da empresa
	11	Caso sim, você considera que a mudança foi positiva?	-	Analisar a confiança contratual
	12	De que forma você teve acesso à informação sobre o código de ética?	-	Analisar a confiança comunicativa
	13	Acredita que essa forma de transmissão foi válida? Faria alguma alteração?	-	Analisar a confiança de competência
	14	O processo de seleção e treinamento dos funcionários foi alterado?	[Se não, ir para questão 18]	Verificar se houve alteração na estrutura da empresa
	15	Caso sim, você considera que a mudança foi positiva?	-	Analisar a confiança contratual
	16	De que forma você teve acesso à informação sobre o processo de seleção e treinamento?	-	Analisar a confiança comunicativa
	17	Acredita que essa forma de transmissão foi válida? Faria alguma alteração?	-	Analisar a confiança de competência
Considerando o planejamento da empresa, responda:				
BLOCO 4 – SCG – planejamento	18	Em sua opinião, a forma de transmissão dos planos de curto e longo prazo foi alterada?	[Se não, ir para questão 22]	Verificar se houve alteração na estrutura da empresa
	19	Caso sim, você considera que a mudança foi positiva?	-	Analisar a confiança contratual
	20	De que forma você teve acesso à informação sobre os planos de curto e longo prazo?	-	Analisar a confiança comunicativa
	21	Acredita que essa forma de transmissão foi válida? Faria alguma alteração?	-	Analisar a confiança de competência

Considerando o orçamento e os controles financeiros da empresa, responda:				
BLOCO 5 – SCG – controles cibernéticos	22	Em sua opinião, a forma de transmissão das informações sobre o orçamento foi alterada?	[Se não, ir para questão 26]	Verificar se houve alteração na estrutura da empresa
	23	Caso sim, você considera que a mudança foi positiva?	-	Analisar a confiança contratual
	24	De que forma você teve acesso à informação sobre o orçamento?	-	Analisar a confiança comunicativa
	25	Acredita que essa forma de transmissão foi válida? Faria alguma alteração?	-	Analisar a confiança de competência
Considerando o sistema de recompensa e compensação da empresa, responda:				
BLOCO 6 – SCG – Recompensas e compensação	26	Em sua opinião, o monitoramento e o sistema de recompensas dos funcionários foram alterados?	[Se não, ir para questão 30]	Verificar se houve alteração na estrutura da empresa
	27	Caso sim, você considera que a mudança foi positiva?	-	Analisar a confiança contratual
	28	De que forma você teve acesso à informação sobre as novas metas?	-	Analisar a confiança comunicativa
	29	Acredita que essa forma de transmissão foi válida? Faria alguma alteração?	-	Analisar a confiança de competência
Considerando os procedimentos internos da empresa, responda:				
BLOCO 7 – SCG – controles administrativos	30	Em sua opinião, o organograma formal de atividades, com descrição dos cargos e funções, foi alterado?	[Se não, ir para questão 34]	Verificar se houve alteração na estrutura da empresa
	31	Caso sim, você considera que a mudança foi positiva?	-	Analisar a confiança contratual
	32	De que forma você teve acesso à informação sobre o organograma?	-	Analisar a confiança comunicativa
	33	Acredita que essa forma de transmissão foi válida? Faria alguma alteração?	-	Analisar a confiança de competência
C	Agora, considere sua relação com seus colaboradores:			
	PARA GESTORES			
BLOCO 8 – confiança líderes e liderados	34	Em sua opinião, a forma como o processo de fusão foi realizado modificou sua relação com seus colaboradores? Caso sim, de que forma?	-	Analisar a confiança contratual
	35	Em sua opinião, o processo de fusão fortaleceu (ou diminuiu) seu sentimento de confiança em seu colaborador?	-	Analisar a confiança de competência
	36	Você teria alguma sugestão para melhorar o processo de fusão, de forma que ele aumente o sentimento de confiança que seu colaborador deposita em você?	-	Analisar a confiança comunicativa
C	Agora, considere sua relação com seus gestores:			
	PARA COLABORADORES			
BLOCO 8 – confiança liderados e líderes	34	Em sua opinião, a forma como o processo de fusão foi realizado modificou sua relação com seu superior? Caso sim, de que forma?	-	Analisar a confiança contratual
	35	Em sua opinião, o processo de fusão fortaleceu (ou diminuiu) seu sentimento de confiança em seu superior?	-	Analisar a confiança de competência
	36	Você teria alguma sugestão para melhorar o processo de fusão, de forma que ele aumente o sentimento de confiança que você deposita em seu superior?	-	Analisar a confiança comunicativa

D	Para finalizar...	
37	Seu cargo na empresa foi alterado?	Registrar a posição do respondente dentro da organização

Fonte: elaborado pela autora

A partir do resultado das entrevistas da Fase II, foi elaborado o instrumento de pesquisa na Fase III do estudo, disposto no Quadro 9. O questionário foi validado por um comitê de cinco especialistas, em outubro de 2016. O comitê sugeriu a necessidade de alteração de alguns termos, bem como a separação de algumas questões em duas, a fim de facilitar o entendimento do respondente. Ressalta-se que o Quadro 9 também indica a codificação das questões, o objetivo de cada uma delas e suas referências, identificando em qual fala dos respondentes o constructo foi observado, baseando a elaboração da pergunta. A paginação ao lado da referência ao estudo de caso refere-se ao Capítulo 4 desta Tese, no qual estão relacionadas a análise das entrevistas e as falas dos participantes dos estudos de caso.

Quadro 9 – Questionário da Fase III

Questionário - escala Likert de 1 a 10 (1 - discordo totalmente; 10 - concordo totalmente)		Objetivo da questão	Referências
PARTE A		Considerando os objetivos organizacionais como sendo o fim desejado que a organização pretende atingir e que orientam o seu comportamento em relação ao futuro e ao ambiente, responda:	
BLOCO 1 – objetivos organizacionais	OBJ1	Conheço amplamente os objetivos da minha área de trabalho.	Durden (2008); Alves (2010)
	OBJ2	Tenho conhecimento do processo e de quem são os responsáveis pela elaboração dos objetivos da minha área.	
	OBJ3	Posso afirmar que os objetivos da minha área de trabalho estão ligados à maximização da eficiência do negócio com o maior volume de vendas possível ao menor custo.	Fagundes e Gimenez (2009); Estudo de caso I - entrevistados B (p. 137) e E (p. 137)
	OBJ4	Posso afirmar que os objetivos da minha área de trabalho estão ligados à maximização da habilidade da firma em adquirir recursos de outras organizações e distribuir produtos e serviços aos clientes.	
	OBJ5	Posso afirmar que os objetivos da minha área de trabalho estão ligados à maximização da motivação e ao envolvimento dos empregados em suas tarefas.	
	OBJ6	Posso afirmar que os objetivos da minha área de trabalho estão ligados à maximização do nível de satisfação da sociedade – comunidade, fornecedores e consumidores – com a empresa.	
	OBJ7	Considero que a elaboração dos objetivos de minha área de trabalho é transparente.	

	OBJ8	Considero que os canais para transmissão dos objetivos de minha área de trabalho são adequados.		Estudo de caso II - entrevistados F (p. 154) e I (p. 154)
	OBJ9	Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças nos objetivos de minha área.	Analisar a confiança contratual	Estudo de caso II - entrevistado F (p. 154)
	OBJ10	A empresa busca envolver os funcionários e saber suas ideias.	Analisar a confiança de competência	Reina e Reina (2007)
	OBJ11	Consigo identificar facilmente os benefícios e as falhas na elaboração e acompanhamento dos objetivos.		Estudo de caso I - entrevistado A (p. 136-137)
PARTE B		(Questões sobre o pacote do Sistema de Controle Gerencial)		
Considerando os valores, crenças e normas da empresa, responda:				
BLOCO 2 – SCG – controles culturais	CULT1	Tenho conhecimento dos valores, normas e crenças que a empresa compartilha com seus gerentes e funcionários.	Analisar o controle cultural na visão do entrevistado	Malmi e Brown (2008); King e Clarkson (2015); Bedford, Malmi e Sandelin (2016)
	CULT2	Os valores pessoais dos funcionários influenciam os valores que a própria empresa dissemina.		
	CULT3	Há uma declaração por escrito da visão e missão da empresa.		
	CULT4	Há um código de conduta escrito para todos os funcionários.		
	CULT5	O código de conduta também define as ações inaceitáveis.		
	CULT6	A empresa incentiva a participação dos funcionários em atividades sociais.		
	CULT7	O processo de treinamento de novos funcionários se estende a acompanhar a adaptação deste novo membro algum tempo após sua contratação.		
	CULT8	O processo de seleção de funcionários leva em conta a capacidade de adaptação do novo membro.		
	CULT9	Acredito que os valores, crenças e normas da empresa acabam tendo reflexo na vida pessoal dos funcionários.		
	CULT10	Considero que a divulgação dos valores, crenças e normas é transparente.	Analisar a confiança comunicativa	Estudo de caso II - entrevistados F (p. 145) e G (p. 146)
	CULT11	Considero que os canais para transmissão dos valores, crenças e normas são adequados.		Durden (2008); Alves (2010)
	CULT12	Acredito que recebo feedbacks construtivos.		Reina e Reina (2007)
	CULT13	Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças nos valores, crenças e normas da empresa.	Analisar a confiança contratual	Estudo de caso II - entrevistado H (p. 146)
	CULT14	O processo de seleção e treinamento dos funcionários leva em conta as habilidades de cada um.	Analisar a confiança de competência	Reina e Reina (2007)
	CULT15	A empresa incentiva que os funcionários desenvolvam novas habilidades.		Reina e Reina (2007)

	CULT16	Consigo identificar facilmente os benefícios e as falhas na elaboração e divulgação dos valores, crenças e normas da empresa.		Estudo de caso I - entrevistados A (p. 126) e B (p. 126)
Considerando o planejamento da empresa, responda:				
BLOCO 3 – SCG – planejamento	PLAN1	Tenho conhecimento da existência de um plano escrito de ação de longo prazo da empresa.	Analisar o planejamento da empresa, conforme a visão do entrevistado	Malmi e Brown (2008); Alves (2010); King e Clarkson (2015)
	PLAN2	Tenho conhecimento da existência de um plano escrito de ação de curto prazo da minha área de trabalho.		
	PLAN3	Tenho conhecimento de como são estabelecidos os limites de atuação da organização (atividades, mercados, riscos).		
	PLAN4	Considero que a divulgação dos planos de curto e longo prazo é transparente.	Analisar a confiança comunicativa	Durden (2008); Alves (2010)
	PLAN5	Considero que os canais de transmissão desses planos são adequados.		Estudo de caso I - entrevistados A (p. 127) e B (p. 127-128)
	PLAN6	Sou encorajado a compartilhar informações.		Reina e Reina (2007)
	PLAN7	Em minha empresa, assuntos sensíveis são tratados de forma confidencial.		
	PLAN8	Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças nos planos de curto e longo prazo da empresa.	Analisar a confiança contratual	Estudo de caso I - entrevistado C (p. 128)
	PLAN9	Considero que os planos de curto e longo prazo estabelecem fronteiras adequadas de atuação.		Reina e Reina (2007)
	PLAN10	Consigo identificar facilmente os benefícios e as falhas na elaboração e divulgação dos planos de curto e longo prazo da empresa.	Analisar a confiança de competência	Estudo de caso II - entrevistado I (p. 147)
Considerando o orçamento e os controles financeiros da empresa, responda:				
BLOCO 4 – SCG – controles cibernéticos	CIB1	Tenho conhecimento amplo sobre o processo de elaboração do orçamento de minha área.	Analisar o controle cibernético da empresa, a partir da visão do entrevistado	Malmi e Brown (2008); King e Clarkson (2015); Bedford, Malmi e Sandelin (2016)
	CIB2	Em minha área existem métricas para o caso de não cumprimento das metas orçamentárias.		
	CIB3	Em minha área existem controles financeiros para estabelecer padrões de desempenho dos funcionários.		
	CIB4	Em minha área existem controles não financeiros para estabelecer padrões de desempenho dos funcionários.		
	CIB5	Considero que a divulgação do orçamento e dos indicadores de desempenho é transparente.	Analisar a confiança comunicativa	Estudo de caso II - entrevistado F (p. 147)
	CIB6	Considero que os canais de transmissão do orçamento e dos indicadores de desempenho são adequados.		Reina e Reina (2007)
	CIB7	Sou encorajado a admitir meus erros.		
	CIB8	Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças nos indicadores de desempenho.		Analisar a confiança contratual

	CIB9	Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças no orçamento da minha área.		148)
	CIB10	Considero que o orçamento é adequado.		Reina e Reina (2007)
	CIB11	Consigo identificar facilmente os benefícios e as falhas na elaboração e divulgação dos indicadores de desempenho e do orçamento.	Analisar a confiança de competência	Durden (2008); Alves (2010)
Considerando o sistema de recompensa e compensação da empresa, responda:				
BLOCO 5 – SCG – Recompensas e compensação	REC1	Tenho conhecimento sobre o processo e quem são os responsáveis pelo monitoramento e recompensação do desempenho dos funcionários.	Analisar o controle de recompensas e compensação, a partir da visão do entrevistado	Malmi e Brown (2008); Alves (2010); King e Clarkson (2015)
	REC2	Considero que a divulgação do processo de monitoramento e recompensação dos funcionários é transparente.	Analisar a confiança comunicativa	Durden (2008); Alves (2010); Bedford, Malmi e Sandelin (2016)
	REC3	Considero que os canais de transmissão do processo de monitoramento e recompensação dos funcionários são adequados.		Estudo de caso II - entrevistados F (p. 148-149) e H (p. 149)
	REC4	Tenho abertura para sugerir à meus superiores mudanças no processo de monitoramento e recompensação dos funcionários.	Analisar a confiança contratual	Estudo de caso I - entrevistado A (p. 130)
	REC5	Considero que os planos de recompensa são consistentes.		Reina e Reina (2007)
	REC6	Considero que os planos de compensação são consistentes.		
	REC7	Consigo identificar facilmente os benefícios e as falhas na elaboração e divulgação do processo de monitoramento e recompensação dos funcionários.	Analisar a confiança de competência	Estudo de caso I - entrevistados A (p. 131) e B (p. 131)
Considerando os procedimentos internos da empresa, responda:				
BLOCO 6 – SCG – controles administrativos	ADM1	Em minha empresa, há um organograma formal com a descrição de atividades, cargos e funções.	Analisar o controle administrativo da empresa, a partir da visão do respondente	Malmi e Brown (2008); Alves (2010); King e Clarkson (2015)
	ADM2	Em minha empresa, as linhas de autoridade são seguidas à risca.		
	ADM3	Em minha empresa, há políticas e procedimentos formalizados que descrevem o que deve ser feito na organização.		
	ADM4	Considero que a divulgação do organograma e das políticas e procedimentos é transparente.	Analisar a confiança comunicativa	Estudo de caso I - entrevistados B (p. 133) e C (p. 133)
	ADM5	Considero que os canais de transmissão do organograma e das políticas e procedimentos são adequados.		Durden (2008); Alves (2010)
	ADM6	Sou encorajado a falar a verdade.		Reina e Reina (2007)
	ADM7	Sou encorajado a incentivar boas ações.		
	ADM8	Considero que a delegação das tarefas é apropriada aos cargos.	Analisar a confiança contratual	Reina e Reina (2007)
	ADM9	Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças nas políticas e procedimentos da empresa.		Estudo de caso II - entrevistado I (p. 151)

	ADM10	A empresa incentiva que os funcionários tenham liberdade para tomar suas próprias decisões.	Analisar a confiança de competência	Reina e Reina (2007)
	ADM11	Consigo identificar facilmente os benefícios e as falhas na elaboração e divulgação das políticas e procedimentos da empresa.		Estudo de caso I - entrevistado A (p. 132)
PARTE C		Agora, considere sua relação com seus colaboradores:		
		PARA GESTORES		
BLOCO 7 – confiança líderes e liderados	CCON1	Espero que minhas atitudes diárias façam com que meu colaborador confie em mim.	Analisar a confiança contratual	Bruno (2013); Estudo de caso I - entrevistado A (p. 134); Estudo de caso II - entrevistado F (p. 151)
	CCON2	A divulgação das informações do Sistema de Controle Gerencial da empresa (políticas e procedimentos, valores, planejamento) auxilia na construção da confiança entre eu e meu colaborador.		Johansson e Baldvinsdottir (2003); Estudo de caso I - entrevistados A (p. 134) e C (p. 134)
	CCMT1	Acredito que a transparência das informações é fator chave para demonstrar que confio em meu colaborador.	Analisar a confiança comunicativa	Bruno (2013); Estudo de caso I - entrevistados A (p. 135) e D (p. 135)
	CCMT2	Acredito que o comprometimento com resultados é fator chave para demonstrar que meu colaborador confia em mim.		Estudo de caso I - entrevistado C (p. 135); Estudo de caso II - entrevistados F (p. 152) e H (p. 153)
	CCMT3	Acredito que um bom relacionamento interpessoal é importante para demonstrar que confio em meu colaborador.		Bruno (2013); Estudo de caso I - entrevistado E (p. 135)
	CCPT1	Acredito que os meus colaboradores podem contribuir muito para meu desenvolvimento profissional.	Analisar a confiança de competência	Johansson e Baldvinsdottir (2003); Estudo de caso II - entrevistado F (p. 153)
	CCPT2	Procuo buscar sempre um momento para troca de experiências profissionais entre eu e meus colaboradores.		Estudo de caso I - entrevistados A (p. 136), B (p. 136), C (p. 136) e D (p. 136)
	PARTE C		Agora, considere sua relação com seus gestores:	
		PARA COLABORADORES		
	CCON1	Espero que minhas atitudes diárias façam com que meu superior confie em mim.	Analisar a confiança contratual	Bruno (2013); Estudo de caso II - entrevistados F (p. 151) e G (p. 152)

BLOCO 7 – confiança liderados e líderes	CCON2	A divulgação das informações do Sistema de Controle Gerencial da empresa (políticas e procedimentos, valores, planejamento) auxilia na construção da confiança entre eu e meu superior.		Johansson e Baldivinsdottir (2003); Estudo de caso I - entrevistado E (p. 134)
	CCMT1	Acredito que a transparência das informações é fator chave para demonstrar que meu superior confia em mim.	Analisar a confiança comunicativa	Bruno (2013); Estudo de caso I - entrevistados A (p. 134) e D (p. 134)
	CCMT2	Acredito que o comprometimento com resultados é fator chave para demonstrar que confio em meu superior.		Estudo de caso I - entrevistado C (p. 135); Estudo de caso II - entrevistados F (p. 152) e H (p. 153)
	CCMT3	Acredito que um bom relacionamento interpessoal é importante para demonstrar que meu superior confia em mim.		Bruno (2013); Estudo de caso I - entrevistado E (p. 135)
	CCPT1	Acredito que o meu superior pode contribuir muito para meu desenvolvimento profissional.	Analisar a confiança de competência	Johansson e Baldivinsdottir (2003); Estudo de caso II - entrevistado G (p. 153)
	CCPT2	Meu superior sempre busca um momento para trocar experiências profissionais comigo.		Estudo de caso I - entrevistados A (p. 136), B (p. 136), C (p. 136) e D (p. 136)
PARTE D	Para finalizar...			
BLOCO 8 – identificação do respondente	PERFIL1	Qual seu gênero?	Masculino; Feminino; Não desejo responder	(Registrar a posição do respondente dentro da organização)
	PERFIL2	Qual sua faixa de idade?	Até 30 anos; De 30 a 40 anos; De 40 a 50 anos; Acima de 50 anos	
	PERFIL3	Qual seu grau de escolaridade?	Ensino Fundamental; Ensino Médio; Graduação; Especialização; Mestrado; Doutorado; Não desejo responder	
	PERFIL4	Qual sua área funcional dentro da empresa?	Analista; Comercial; Compras; Consultoria; Contabilidade e finanças; Controle de qualidade; Coordenador; Direção; Gerência administrativa; Gerência de processos; Marketing; Presidência; Processo e produção; Recursos Humanos; Relações	

		públicas; Outro (especifique)
PERFIL5	Qual o ramo da sua empresa?	Atacado; Bens de Consumo; Cooperativa; Energia; Farmacêutico; Indústria automobilística; Indústrias diversas; Instituição financeira; Instituição pública; Papel e Celulose; Química e Petroquímica; Serviços; Serviços de saúde; Siderurgia e metalurgia; Tecnologia e Computação; Varejo; Outro (especifique)
PERFIL6	Há quanto tempo você trabalha nessa empresa?	Até 1 ano; De 1 a 3 anos; De 3 a 5 anos; De 5 a 10 anos; De 10 a 15 anos; Mais de 15 anos
PERFIL7	Há quanto tempo está nesse cargo?	Até 1 ano; De 1 a 3 anos; De 3 a 5 anos; De 5 a 10 anos; De 10 a 15 anos; Mais de 15 anos

Fonte: elaborado pela autora

Conforme indicado no Quadro 9, as entrevistas da Fase II do estudo possibilitaram a enunciação das questões, visando confirmar a relação entre os constructos, considerando o que fora exposto pela teoria e identificado na prática com a realização dos dois estudos de caso. Ratifica-se que o objetivo da aplicação do questionário é buscar uma expansão da aplicação do modelo e uma comprovação para as relações aqui propostas.

3.4 UNIDADE DE ANÁLISE, POPULAÇÃO E AMOSTRA

Na realização da Fase II desta pesquisa, foram selecionadas duas empresas de grande porte da cidade de Curitiba/PR. Para tanto, foram entrevistados alguns gerentes e funcionários de cada uma delas, a respeito dos itens selecionados para análise e conforme o roteiro disposto no Quadro 7. As entrevistas foram realizadas ao longo dos meses de janeiro e fevereiro de 2016, mediante a disponibilidade de data dos entrevistados. As duas empresas

foram selecionadas por critérios de acessibilidade, ou seja, pela facilidade de acesso às informações pela pesquisadora. Tal facilidade de acesso mostrou-se relevante aos propósitos da pesquisa, pois a abertura fornecida pelas empresas possibilitou que os entrevistados pudessem expor suas ideias sem receio de represálias, focando nos propósitos do estudo.

A empresa do Estudo de Caso I é uma companhia de telecomunicações, cuja filial visitada pela pesquisadora em Curitiba abrigava os setores de suporte ao cliente e Recursos Humanos para esta área. Dentre os cinco entrevistados nesta empresa, estão o gerente de operações da área de suporte ao cliente, o gerente de qualidade de atendimento, o coordenador de comunicação, o coordenador de qualidade e o supervisor da área de monitoria. Este estudo de caso teve um total de 210 minutos de gravação e a empresa disponibilizou à pesquisadora um dia para realização das entrevistas.

Esta empresa do Estudo de Caso I estava passando por um processo de fusão na época da realização das entrevistas. Portanto, optou-se por retornar aos entrevistados e questioná-los novamente sobre sua percepção após o momento da fusão. Este retorno ocorreu nos meses de novembro e dezembro de 2016 e janeiro de 2017. Os dois respondentes que aceitaram participar novamente da pesquisa foram o gerente de operações da área de suporte ao cliente e o coordenador de qualidade, em um total de 40 minutos de gravação.

Já a empresa do Estudo de Caso II é uma instituição financeira, com sede das operações em Curitiba/PR. Dentre os quatro entrevistados nesta empresa, estão o gerente comercial da regional, um consultor comercial, o diretor comercial de relações com Pessoas Jurídicas, e o gerente de produção e *BackOffice*. O Estudo de Caso II totalizou 180 minutos de gravação e a pesquisadora visitou a empresa em três ocasiões nos meses de janeiro e fevereiro de 2016, conforme a disponibilidade de datas dos respondentes.

Antes de cada entrevista, todos os participantes foram apresentados aos objetivos do estudo e registraram sua aceitação mediante assinatura no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, cujo modelo está no Apêndice A. Neste momento, procurou-se deixar os participantes à vontade para expressar seus sentimentos com relação às questões; para tanto, ressaltou-se o sigilo dos dados e das informações relatadas.

Com relação à Fase IV, o questionário elaborado a partir da teoria e dos estudos de caso, construído na Fase III, foi aplicado a um número maior de gerentes e funcionários, visando ampliar a faixa de respondentes. O cálculo mínimo da amostra para esta fase foi determinado pelo *software* G*Power, seguindo os parâmetros recomendados por Ringle, Silva e Bido (2014) para uso em Modelagem de Equações Estruturais. Para estes autores, o *software* G*Power permite o cálculo da amostra mínima a priori, a partir da variável latente

que possui o maior número de preditores, neste caso o Pacote do SCG. Conforme Ringle, Silva e Bido (2014, p. 58), “para o cálculo (a priori antes de coletar dados) deve-se observar que há dois parâmetros: o poder do teste ($\text{Power} = 1 - \beta_{\text{erro prob. II}}$) e o tamanho do efeito (f^2)”; recomendam, também, o uso do poder como 0,80 e f^2 mediano de 0,15. Nesta pesquisa, considerando os construtos e as relações apresentadas, a amostra mínima resultou em 92 respostas.

Ao final da coleta de dados da Fase IV, foram obtidas 95 respostas do questionário, número este, portanto, adequado à forma de cálculo mínimo da amostra. A amostra se deu por acessibilidade, ou seja, pela facilidade e disponibilidade de acesso às informações pela pesquisadora. Todos os respondentes (50 colaboradores e 45 gestores) atuam em empresas localizadas na cidade de Curitiba/PR. O questionário foi disponibilizado aos respondentes no formato *on line*, na plataforma *Google Docs*[®] e ficou disponível para coleta de dados entre os meses de janeiro a outubro de 2017.

O próximo item indica o desenho da pesquisa e as Hipóteses elaboradas para este Tese, com suas respectivas referências.

3.5 HIPÓTESES DAS VARIÁVEIS E DESENHO DA PESQUISA

Considerando o exposto na literatura, esta pesquisa seguiu o desenho das hipóteses da Figura 19.

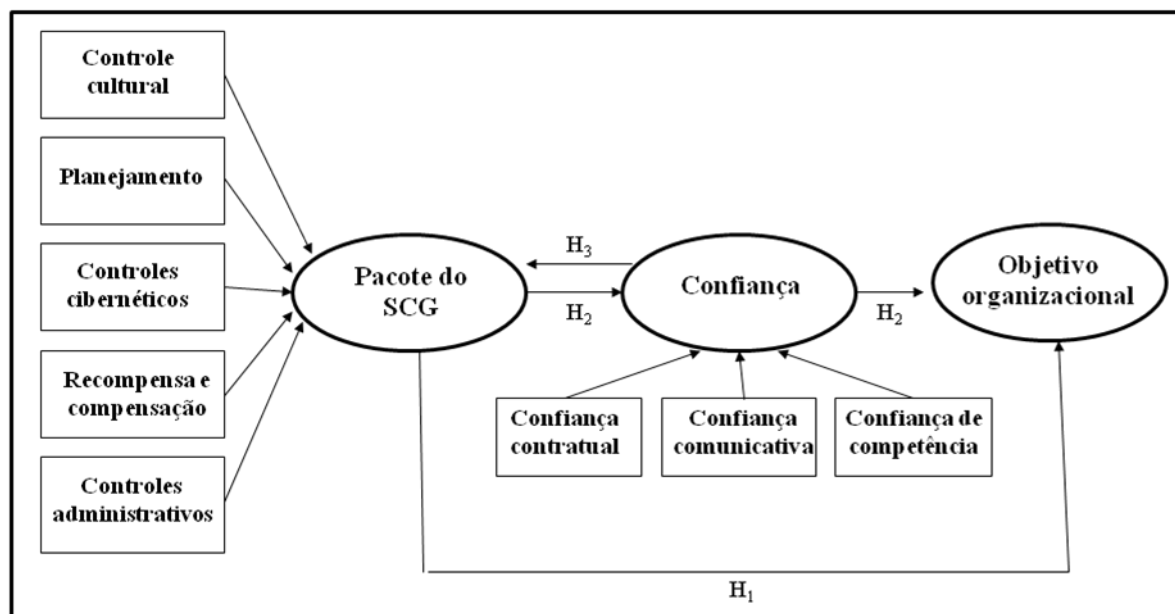


Figura 19 – Desenho das hipóteses da pesquisa
 Fonte: elaborado pela autora

Conforme a Figura 19, a Hipótese H_1 da pesquisa indica que o Pacote do SCG atua a fim de cooperar diretamente com o alcance dos Objetivos organizacionais. Esta afirmação está em consonância com o estudo de Herath (2007), que indicou que os elementos do Sistema de Controle Gerencial possuem relação direta com o alcance dos objetivos e metas organizacionais.

A Hipótese H_2 indica que a Confiança possui um papel mediador na relação entre o Pacote do SCG e o alcance dos Objetivos organizacionais. Esta afirmação está em consonância com os estudos de Cuganesan (2007) e Pernot e Roodhooft (2014), que obtiveram resultados positivos ao confrontar o SCG com a confiança contratual, sendo que ambos foram estudos de caso que consideraram a melhoria no desempenho e a redução do risco do negócio como objetivo organizacional. Está de acordo, também, com os estudos de Langfield-Smith (2008) e Vélez, Sánchez e Álvarez-Dardet (2008), que obtiveram resultados positivos ao confrontar a confiança comunicativa e de competência com o SCG, pois a confiança comunicativa pode ser melhorada ao compartilhar valores e normas, sendo necessária, também, vontade mútua ao criar laços organizacionais. Indicaram, da mesma forma, que o SCG pode reforçar ou recalibrar a confiança de competência, reduzindo a rigidez das medidas de desempenho ao longo do tempo.

Já a Hipótese H_3 indica que a Confiança influencia positivamente a elaboração do Pacote do SCG, a fim de auxiliar o alcance dos Objetivos organizacionais. Isto está conforme o exposto por Cuganesan (2007), pois o autor indica que os controles contábeis podem

reforçar ou recalibrar o nível de confiança tanto para cima quanto para baixo, dependendo da *performance* dos participantes do contrato. Assim, a consequência é que o uso da contabilidade como medida de desempenho pode ser ampliado ou reduzido, conforme o nível de confiança é alterado.

Diante destas evidências, o Quadro 10 traz a relação das hipóteses e das suas referências.

Quadro 10 – Hipóteses do estudo e referências

Hipóteses	Definição	Relação esperada	Referências
H ₁	O Sistema de Controle Gerencial atua diretamente no alcance dos objetivos organizacionais.	Positiva e significativa	Herath (2007)
H ₂	A Confiança possui um papel mediador na relação entre o Pacote do SCG e o alcance dos Objetivos organizacionais.	Positiva e significativa	Cuganesan (2007); Langfield-Smith (2008); Vélez; Sánches & Álvarez-Dardet (2008); Pernot & Roodhooft (2014)
H ₃	A Confiança influencia a elaboração do Pacote do SCG, a fim de auxiliar o alcance dos Objetivos organizacionais.	Positiva e significativa	Cuganesan (2007)

Fonte: elaborado pela autora

No Quadro 10, indica-se, também, que é esperada uma relação positiva e significativa em todas as Hipóteses do estudo, conforme os achados anteriores da literatura citada. O próximo item relaciona o tratamento e análise de dados da pesquisa.

3.6 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Neste item são explorados os tratamentos e análises dos dados obtidos em cada uma das fases da pesquisa: Fase I – meta-síntese de estudos de caso qualitativos; Fase II – estudos de caso; e Fase IV – aplicação da *survey*.

3.6.1 Tratamento e análise de dados da Fase I

A metodologia selecionada para a realização da Fase I é a meta-síntese exposta por Hoon (2014), que objetiva a construção de uma teoria a partir de estudos de caso qualitativos

primários, definido conforme determinados critérios (Hoon, 2014). São definidos oito passos para a construção da teoria, conforme indicado no Quadro 11.

Quadro 11 – Passos para a meta-síntese

Passos da meta-síntese	Objetivo analítico
1	Enquadramento da questão da meta-síntese
2	Localização de pesquisas relevantes
3	Critérios de exclusão
4	Extração e codificação dos dados
5	Análise específica de cada caso
6	Síntese em um nível de estudo cruzado
7	Construção da teoria a partir da meta-síntese
8	Discussão

Fonte: baseado em Hoon (2014)

Conforme Hoon (2014), o primeiro passo corresponde ao enquadramento da questão da meta-síntese, com objetivo de adequar essa metodologia ao contexto desejado. A questão específica deve facilitar a operacionalização das variáveis, além da separação dos estudos primários. O segundo passo compreende a localização de pesquisas relevantes, no qual são identificados os artigos que farão parte da meta-síntese. A base de dados selecionada foi a plataforma *Web of Science*, em sua coleção principal para as Ciências Sociais, devido critérios de acessibilidade dos artigos (possibilidade de *download*) e qualidade dos resultados obtidos, visto que esta plataforma contempla grande parte dos periódicos mais relevantes da área. Para a localização dos estudos alinhados com os objetivos da pesquisa, foi necessário um extenso levantamento bibliográfico, visando excluir informações irrelevantes.

O terceiro passo é a especificação dos critérios de exclusão, a fim de determinar quais estudos incluem métodos, fundamentos teóricos, foco e qualidade alinhados à pesquisa. Este passo garante a validade e confiabilidade do estudo (Hoon, 2014). Após essa etapa, inicia-se a análise dos artigos selecionados para a meta-síntese. O quarto passo é a extração e codificação dos dados, ou seja, exige uma leitura cuidadosa integral de todos os artigos selecionados, codificando as características do estudo, bem como fornecendo *insights* primários, de acordo com a questão de pesquisa em tela.

Já o quinto passo é composto por uma análise específica de cada caso, identificando a sequência de variáveis que foram encontradas individualmente nos estudos de caso e que se mostraram mais relevantes para o desenvolvimento dos objetivos da pesquisa. O passo seguinte é a síntese dos estudos selecionados em um nível cruzado, isto é, a reunião dos artigos selecionados com a elaboração de uma rede meta-causal. Nesta etapa, as sequências de

variáveis obtidas na análise específica de cada caso, resultante do quinto passo, são acumuladas para derivar em um padrão entre tais variáveis (Hoon, 2014).

Os dois últimos passos envolvem, respectivamente, a construção de uma teoria a partir da meta-síntese e a discussão. No primeiro destes, ocorre a identificação dos conceitos que explicam a interdependência entre as variáveis representadas. O segundo é uma reflexão final do processo, espaço no qual são discutidos os resultados da meta-síntese e suas potenciais limitações.

O próximo subitem indica o tratamento e análise dos dados obtidos na Fase II do estudo.

3.6.2 Tratamento e análise de dados da Fase II

Os dados coletados nas entrevistas dos dois estudos de caso da Fase II foram ponderados à luz da análise de discurso. De acordo com Gaskell (2013, p. 86), a análise das entrevistas em estudos qualitativos não é um processo puramente mecânico, pois depende de “intuições criativas” do pesquisador. Entretanto, é vital que o pesquisador atenha suas interpretações ao material coletado nas próprias entrevistas, a fim de possibilitar que o *corpus* possa justificar suas conclusões, evitando explicações errôneas ou forçadas. Portanto, a escolha pela não utilização de *softwares* para análise dos dados coletados nas entrevistas se relaciona com essa busca pela habilidade e sensibilidade do pesquisador, pois “devido ao fato de que os pacotes de computadores possuem muitas possibilidades, eles contêm o perigo de que o pesquisador fique absorvido na tecnologia e perca a visão do texto” (Gaskell, 2013, p. 88). Nesta Tese, tal escolha pela análise do discurso se justifica pela própria característica comportamental do fenômeno da confiança nas organizações que, em um primeiro momento, necessita ser analisado em sua essência, fato possibilitado pela análise pessoal do pesquisador e suas impressões quando da realização das entrevistas.

Isto posto, considera-se que a análise do discurso dos dados coletados nas entrevistas possibilita a “convicção de que o conhecimento é socialmente construído, isto é, que nossas maneiras atuais de compreender o mundo são determinadas não pela natureza do mundo em si mesmo, mas pelos processos sociais” (Gill, 2013, p. 244). Esta técnica de análise de dados possui quatro formas principais: a preocupação com o discurso em si mesmo, ou seja, a busca pela compreensão daquilo que os entrevistados estão falando; uma visão da linguagem como

construtiva (criadora) e construída socialmente; uma ênfase no discurso como forma de ação dos indivíduos; e uma convicção na organização retórica do discurso (Gill, 2013). Nesta pesquisa, considerou-se o discurso como prática social, já que possibilita a inserção da linguagem como ação, considerando simultaneamente seu contexto interpretativo.

Assim sendo, para possibilitar a realização da análise do discurso, Gill (2013) enfoca a realização de uma boa transcrição como fator chave de sucesso para a interpretação das falas. Portanto, é preciso buscar um registro da entrevista detalhado, sem cortes ou correções por parte do pesquisador. A autora sugere, também, que o pesquisador faça anotações ao longo da realização da entrevista, registrando suas observações sobre o posicionamento e postura do entrevistado ao responder as questões. Diante disso, Gill (2013) afirma que o pesquisador deve estar atento aos silêncios, ou seja, àquilo que percebe que não fora dito pelo entrevistado. Os passos para a realização da análise de discurso, conforme Gill (2013), e que foram seguidos na realização desta Tese, são:

1. Formulação das questões iniciais de pesquisa;
2. Escolha dos textos a serem analisados, ou realização das entrevistas, no caso desta pesquisa;
3. Transcrição dos textos com o maior nível de detalhes possível;
4. Realização de leitura crítica e interrogação do texto transcrito;
5. Codificação das observações realizadas ao longo das entrevistas;
6. Análise das regularidades e variabilidades nos dados;
7. Teste da fidedignidade e validade por meio de casos desviantes, compreensão dos participantes ou análise de coerência;
8. Descrição minuciosa dos achados e suas interpretações.

Após a indicação dos passos para a realização da análise do discurso, o próximo subitem indica o tratamento de dados utilizado na Fase IV.

3.6.3 Tratamento e análise de dados da Fase IV

Os procedimentos estatísticos para o tratamento dos dados coletados na Fase IV compreenderam três etapas: análise do perfil dos respondentes, Análise Fatorial e Modelagem de Equações Estruturais.

Após o recebimento das respostas, os dados coletados foram tabulados no *software Microsoft Excel*[®] e a análise do perfil dos respondentes foi realizada com auxílio do *software IBM Statistical Package for the Social Science (SPSS)*[®] versão 20. Nesta etapa, foram realizados cálculos de frequência dos dados obtidos.

Por sua vez, a Análise Fatorial realizada, segundo Hair Jr. et al. (2009), é uma técnica de interdependência que possibilita a verificação da estrutura inerente entre as variáveis na análise. O objetivo é avaliar se todos os indicadores são realmente relevantes no modelo proposto, considerando as estruturas conceituais das variáveis de cada constructo e a adequação das variáveis. Esta análise também foi realizada no *software SPSS*[®], e foi aplicada a rotação ortogonal (Varimax e com normalização Kaiser), que, segundo Hair Jr. et al. (2009, p. 118) “se concentra na simplificação das colunas da matriz fatorial”, maximizando a soma das cargas exigidas da matriz fatorial.

Na próxima etapa do tratamento de dados da Fase IV, foi realizada a Modelagem de Equações Estruturais (*Structural Equation Modeling – SEM*), que proporciona testar empiricamente um conjunto de relacionamentos de dependência entre as variáveis do modelo (Hair Jr. et al., 2009). Conforme Hair Jr. et al. (2009, p. 543),

A diferença mais óbvia entre SEM e outras técnicas multivariadas é o uso de relações separadas para cada conjunto de variáveis dependentes. Em termos simples, SEM estima uma série de equações de regressão múltipla separadas, mas interdependentes, simultaneamente, pela especificação do **modelo estrutural** usado pelo programa estatístico. Primeiro, o pesquisador baseia-se em teoria, experiência prévia e nos objetivos da pesquisa para distinguir quais variáveis independentes prevêm cada variável dependente.

Dentre os procedimentos realizados na Modelagem de Equações Estruturais, incluem-se os modelos de estimação baseados em variância (estimação por mínimos quadrados parciais – *Partial Least Square Path Modeling – PLS-PM*), realizado no *software Smart PLS*[®] versão 2.0. Nesta análise, foram realizados os cálculos do *PLS Algorithm*, que indica os valores de confiabilidade e validade do modelo, e *Bootstrapping*, que retorna os índices de adequação e significância dos caminhos propostos.

Os resultados obtidos com a Análise Fatorial e a Modelagem de Equações Estruturais foram analisados frente à teoria para possibilitar discussões e considerações sobre o papel mediador da confiança para o alcance dos objetivos organizacionais, definidos conforme o pacote do Sistema de Controle Gerencial vigente nas instituições. Após tal análise, foi possível ampliar o entendimento sobre a importância da confiança como aspecto comportamental de líderes e liderados para a definição da forma como o Sistema de Controle

Gerencial é elaborado e divulgado aos pares, especialmente visando sua eficácia e a continuidade da instituição a longo prazo.

O próximo Capítulo expõe a análise e discussão dos dados coletados referentes às Fases I, II e IV propostas pelo estudo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Neste Capítulo, estão dispostos os dados, a análise e discussão das Fases I, II e IV desta Tese. O objetivo da realização da meta-síntese, na Fase I, é a construção de uma teoria a respeito da relação entre confiança e SCG. A Fase II se propõe a aplicar essa teoria, por meio da realização de dois estudos de caso. Por sua vez, a Fase IV corresponde à aplicação do questionário construído na Fase III, baseado nos resultados obtidos nas fases anteriores, visando a análise da teoria em uma amostra maior, abrangendo, desta forma, ambas as abordagens qualitativa e quantitativa.

4.1 FASE I – META-SÍNTESE DE ESTUDOS DE CASOS QUALITATIVOS

Nos próximos subitens deste tópico, são exploradas as etapas da meta-síntese de Hoon (2014), conforme os passos indicados no subitem 3.6.1 desta Tese, objetivando a formulação de uma teoria sobre confiança e SCG, resultando no alcance dos objetivos organizacionais, conforme indicado em Vaz e Espejo (2017).

4.1.1 Passo 1 – Enquadramento da questão da meta-síntese

Nesta primeira etapa da meta-síntese foram definidos o problema e o fenômeno a ser investigado. Para o desenvolvimento da meta-síntese, considerou-se que na perspectiva teórica não há uma conformidade sobre os resultados de análises anteriores do papel da confiança no Sistema de Controle Gerencial, conforme abordado no Capítulo 2 desta Tese.

Assim, buscou-se compreender o entendimento das relações entre o Sistema de Controle Gerencial e a confiança. Portanto, o escopo de investigação da meta-síntese limitou-se à confiança organizacional, desdobrando-se na seguinte questão para a realização desta metodologia: de que maneira os estudos anteriores vêm relacionando a confiança com o Sistema de Controle Gerencial para o alcance dos objetivos organizacionais? Após a definição

da questão da meta-síntese, alinhada aos propósitos da metodologia, buscou-se selecionar os estudos primários referentes ao tema pesquisado.

4.1.2 Passo 2 – Localização de pesquisas relevantes

No segundo passo, buscou-se identificar os artigos que seriam relevantes para o desenvolvimento da meta-síntese. Para tanto, foi utilizada a base eletrônica de dados *Web of Science*, em sua coleção principal, na qual estão os estudos da área de Ciências Sociais. A pesquisa se restringiu aos termos “*management control system**” ‘and’ “*trust*”, e considerou todos os períodos de publicação no qual a base disponibiliza os artigos.

Esta busca resultou em 24 artigos, sendo que 22 artigos foram publicados em periódicos, e o restante (dois artigos) foi publicado em congressos, conforme indicado no Quadro 12.

Quadro 12 – Artigos resultantes na execução do Passo 2

I. Procedimentos da pesquisa: Pesquisa eletrônica na base de dados <i>Web of Science</i> (coleção principal; pesquisa no tópico). Termos de busca: tópico (sistema de controle gerencial e confiança).		
Periódicos Internacionais	Data pesquisada	Artigos por periódico (n = 22)
<i>Management Accounting Research</i>	Até mai.15	(5)
<i>Accounting Organizations and Society</i>	Até mai.15	(3)
<i>Australian Accounting Review</i>	Até mai.15	(2)
<i>Contemporary Accounting Research</i>	Até mai.15	(2)
<i>Accounting and Business Research</i>	Até mai.15	(1)
<i>Accounting Review</i>	Até mai.15	(1)
<i>Baltic Journal of Management</i>	Até mai.15	(1)
<i>European Management Journal</i>	Até mai.15	(1)
<i>International Journal of Health Planning and Management</i>	Até mai.15	(1)
<i>International Journal of Production Economics</i>	Até mai.15	(1)
<i>Journal of Accounting & Organizational Change</i>	Até mai.15	(1)
<i>Journal of Business Research</i>	Até mai.15	(1)
<i>Journal of Computer Information Systems</i>	Até mai.15	(1)
<i>Scandinavian Journal of Management</i>	Até mai.15	(1)
Eventos Internacionais	Data pesquisada	Artigos por evento (n = 02)
<i>6th Conference on Performance Measurement and Management Control</i>	Até mai.15	(1)
<i>5th International Management Accounting Conference (IMAC)</i>	Até mai.15	(1)

Fonte: elaborado pela autora

A busca na plataforma da *Web of Science*, resultou em 14 periódicos internacionais com estratos diferenciados e provenientes da área de Contabilidade e gestão, em sua maioria. Com relação aos congressos, foram dois os que apresentaram artigos referentes à Sistemas de Controle Gerencial e confiança.

4.1.3 Passo 3 – Critérios de exclusão

O terceiro passo refere-se à exclusão dos estudos que não foram considerados relevantes para o desenvolvimento desta pesquisa. Após uma primeira seleção dos artigos investigados, constatou-se que, dos 24 artigos encontrados, 17 não faziam parte do escopo de investigação pelos seguintes motivos: (i) a metodologia utilizada não foi o estudo de caso (seis artigos); (ii) as discussões dos artigos estão centradas em outras abordagens (sete artigos); e (iii) alguns artigos possuíam apenas o resumo disponível para *download* (quatro artigos). Ressalta-se que estes últimos artigos foram pesquisados em outras bases de dados, entretanto o acesso era restrito, fazendo com que tais estudos fossem excluídos da presente investigação. A relação completa das referências e dos motivos de exclusão consta no Apêndice B.

O Quadro 13 relaciona os estudos excluídos e os motivos que levaram a tal.

Quadro 13 – Critérios de exclusão do Passo 3

Critérios	Justificativa	Referências excluídas
(i) Estudo de caso (qualitativo)	Estudos que não utilizavam a metodologia do estudo de caso como base foram excluídos da amostra.	<ul style="list-style-type: none"> - Greenberg, Greenberg e Mahenthiran (2008): estudo experimental; - Pappas e Flaherty (2008): estudo quantitativo; - Hartmann e Slapnicar (2009): estudo quantitativo; - Pettersen (2011): estudo quantitativo; - Kilfoyle, Richardson e MacDonald (2013): estudo teórico sobre os vernáculos contábeis; - Langevin e Mendoza (2013): a metodologia utilizada não foi o estudo de caso.
(ii) Escopo de investigação alinhado à questão de pesquisa proposta	Foram desconsiderados os estudos que não se enquadravam na questão de pesquisa proposta, ou seja, os artigos que apresentavam outro escopo de investigação foram excluídos.	<ul style="list-style-type: none"> - Free (2007): analisa as relações pessoais em cadeias de abastecimento; - Van der Meer-Koistra e Scapens (2008): exploram a natureza das relações laterais e desenvolvem uma estrutura para conceituar os elementos de um pacote de governança para estes relacionamentos; - Homburg e Stebel (2009): analisam os determinantes das cláusulas contratuais entre empresas de serviços profissionais e seus clientes; - Sundin, Brown, Wakefield e Ranganathan (2009): analisam o Sistema de Controle Gerencial em

		empresas não-governamentais; - Appuhami, Perera e Perera (2011): discutem sobre um modelo de controle nas relações de parcerias público-privadas; - Caker e Siverbo (2014): analisam alianças estratégicas sob a ótica da interação entre estrutura de organização, controle sócio-ideológico e controle tecnocrático; - Vazquez, Rodriguez e Kekale (2014): investigam os canais de distribuição estabelecidos e o papel desempenhado por sistemas de controle sobre mudanças na rede de distribuição.
(iii) Estudos disponíveis para <i>download</i>	Os artigos que não estavam disponíveis para <i>download</i> foram excluídos da amostra	- Rowe (2004); - Zin (2009); - Florez, Ramon, Velez, Alvarez-Dardet, Araujo e Sanchez (2012); - Rooney e Cuganesan (2013).

Fonte: elaborado pela autora

Conforme o Quadro 13, no primeiro critério especificado nesta etapa os estudos quantitativos, teóricos, experimentos e os que não utilizavam a metodologia do estudo de caso foram excluídos da amostra. O segundo critério refere-se ao escopo de investigação. Dessa forma, observou-se que alguns artigos não tratavam especificamente da confiança nos Sistemas de Controle Gerencial, portanto, mais sete artigos foram eliminados da base de dados inicial. Já o terceiro critério foi a acessibilidade aos artigos; quatro artigos não estavam disponíveis e pela falta de acesso os mesmos foram desconsiderados da base de dados da meta-síntese. Deste modo, a amostra final resultou em sete artigos que foram incorporados à análise. Esses estudos foram analisados em termos de qualidade, conforme indicado nos passos seguintes.

4.1.4 Passo 4 – Extração e codificação dos dados

Nesta etapa, os dados foram extraídos e codificados, com vistas a categorizar as evidências dos estudos selecionados na meta-síntese. Conforme Hoon (2014), esta etapa proporciona ao pesquisador autonomia para definir os parâmetros que serão utilizados para a codificação dos estudos. No presente estudo, o modelo de Hoon (2014) para o passo quatro foi adaptado, conforme a possibilidade de resposta à questão investigada, conforme demonstrado no Quadro 14.

Quadro 14 – Roteiro de codificação do Passo 4

nº. Item	Detalhes gerais do estudo
1	Autor (es)
2	Título
3	Periódico / Congresso
4	Data da publicação
5	Tipo de estudo
O que os autores pretendem alcançar?	
6	Objetivo geral
7	Questão de pesquisa
8	Contribuições
Enquadramento teórico	
9	Como o estudo discute os aspectos da confiança no Sistema de Controle Gerencial?
10	Como o estudo discute os aspectos da confiança?
11	Conceitos / compreensão de Sistema de Controle Gerencial
12	Conceitos / compreensão de confiança
Definição do contexto que o estudo foi realizado	
13	País
14	Indústria / setor
15	Contexto de pesquisa
16	Local da pesquisa
17	Delineamento da pesquisa
Metodologia	
18	Projeto de pesquisa
19	Abordagem
20	Unidade de análise
21	Número de casos investigados
22	Estratégia de amostragem
Técnica de coleta de dados e fontes	
23	Tempo e sequência de coleta de dados
24	Técnicas de coleta de dados
25	Fonte de dados
26	Quantidade de dados / validade
27	Técnicas para gerir os dados
Abordagem de análise de dados	
28	Métodos de análise de dados
29	Técnicas de análise
Perspectivas	
30	Principais conclusões evidenciadas no resumo, na introdução e nas conclusões
31	Eventos, fatores ou padrões evidenciados sobre a confiança no Sistema de Controle Gerencial
32	Efeitos da confiança no Sistema de Controle Gerencial
33	Condições ambientais
34	Visualização do modelo conceitual ou quadro
Discussão	
35	Discussão dos principais resultados
Contribuição	
36	Contribuição para a Contabilidade Gerencial
37	Contribuição para outras áreas
Limitações	
38	Limitações gerais
39	Qual a relevância deste estudo para o problema investigado?
40	Qual a validade deste estudo?
41	Quais as informações encontram-se inconsistentes?
42	Comentários adicionais

Fonte: elaborado pela autora, com base em Hoon (2014)

Para Hoon (2014), o objetivo destas questões abertas indicadas no Quadro 14 é fornecer novos *insights* ao pesquisador. No caso desta investigação, o roteiro final foi constituído por esses 42 itens de extração e codificação de dados. Neste passo, todos os sete artigos foram analisados individualmente, buscando identificar em cada um deles os 42 itens de codificação indicados no Quadro 14. Os dados dos artigos para cada item foram confrontados, permitindo que os estudos fossem analisados conjuntamente, proporcionando comparação entre os conceitos utilizados nos estudos e entre os resultados obtidos. Após essa análise, foi possível identificar similaridades e diferenças entre os conceitos utilizados, gerando a rede causal explicitada no Passo 5. A comparação entre os conceitos utilizados foi realizada no Passo 6.

4.1.5 Passo 5 – Análise específica de cada caso

Nesta etapa, cada artigo resultante da seleção após os critérios de exclusão foi mapeado, a fim de identificar as variáveis utilizadas que possibilitam a formação de redes causais e o entendimento específico de cada caso da análise. O resultado da análise é a formação das redes causais dispostas na Figura 20.

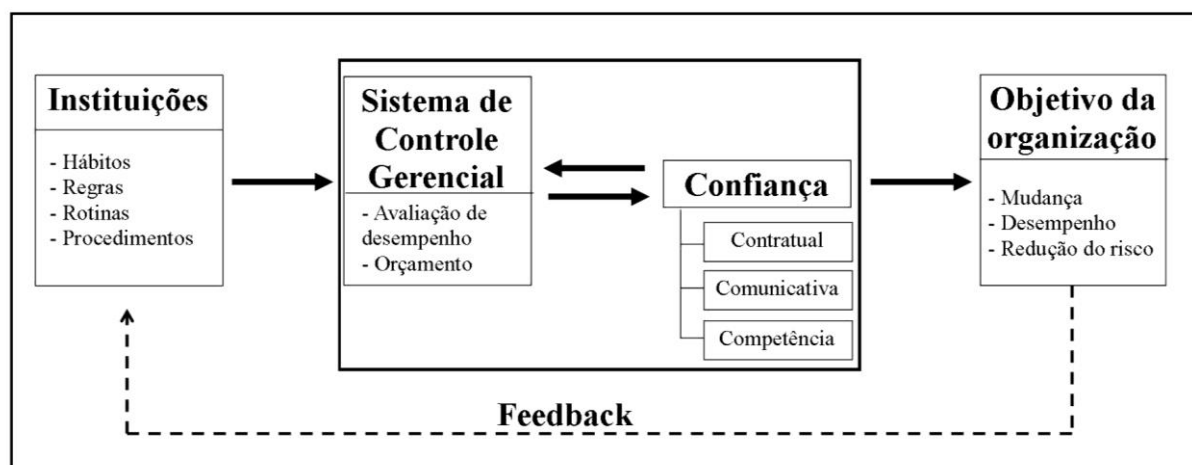


Figura 20 – Rede meta-causal do Passo 5

Fonte: elaborado pela autora

Pela Figura 20, depreende-se que quatro redes causais foram identificadas pela meta-síntese: instituições, Sistema de Controle Gerencial, confiança e objetivo organizacional. As

instituições representam o contexto de realização dos estudos de caso, especialmente sua caracterização como uma sucessão de hábitos, regras, rotinas e procedimentos. As abordagens sobre o Sistema de Controle Gerencial incluem, principalmente, a avaliação de desempenho e o orçamento. Com relação à confiança, os estudos analisados discutem, sobretudo, as vertentes contratual, comunicativa e de competência desta variável. Quanto aos objetivos organizacionais, os estudos discutem aspectos como mudança no sistema vigente, foco no desempenho e redução do risco do negócio. Já o elemento de *feedback* na parte inferior da figura, apresentou-se nos estudos como a etapa após o alcance dos objetivos, na qual a gestão interioriza a confiança nas relações pessoais, passando a ser parte importante no alcance das metas e objetivos.

Na Figura 20, é importante ressaltar que os conceitos de confiança utilizados nos estudos analisados estão de acordo com Reina e Reina (2007), que separam a confiança em três tipos: competência, contratual e comunicativa. A relação entre confiança e os objetivos organizacionais está de acordo com os estudos de Johansson e Baldvinsdottir (2003) e Hartman e Slapnicar (2009). Por sua vez, a relação esperada entre SCG e confiança está de acordo com o estudo de Lavarda, Feliu e Palanca (2009).

Importante destacar, também, a bidirecionalidade na relação entre a confiança e os Sistemas de Controle Gerencial. Conforme Cuganesan (2007), isto se deve ao uso contínuo de controles baseados nas saídas e no comportamento, que pode ser visto como justificativa insuficiente para os custos de fazê-lo, resultando em diminuição do uso do controle gerencial e sua possível descontinuidade ao longo do tempo. Contrariamente, caso as expectativas iniciais dos níveis de confiança sejam diluídas, então uma maior dependência nos controles pode ocorrer, devido sua aparente objetividade em representar níveis de desempenho como mera percepção do comportamento dos participantes. A neutralidade ou independência dos controles e sua natureza quantificável o tornam um dispositivo consistente na gestão das pessoas. Se os mecanismos baseados no processo (como pode ser o controle gerencial) reforçam ou recalibram a confiança, o SCG pode se tornar menos dependente das interações pessoais futuras. Caso contrário, se os mecanismos diminuïrem os níveis de confiança, o SCG se torna mais dependente das futuras relações entre as pessoas (Cuganesan, 2007).

4.1.6 Passo 6 – Síntese em um nível de estudo cruzado

Nesta etapa, buscou-se analisar conjuntamente as variáveis identificadas em cada caso, obtendo como resultado uma rede meta-causal. Neste sentido, a partir da leitura dos artigos, foi evidenciado o enfoque de cada estudo para cada variável, conforme o Quadro 15, ressaltando o mapeamento identificado na Figura 20.

Quadro 15 – Variáveis e sua classificação no Passo 6

Autor / Ano	Instituições	Sistema de Controle Gerencial	Confiança			Objetivo organizacional
			Contratual	Comunicativa	Competência	
1. Johansson e Baldvinsdottir (2003)	Utilizam conceito da Velha Economia Institucional, na qual as instituições são a articulação social das atividades humanas criadas e recriadas por pensamentos e ações habituais, neste estudo em específico, a avaliação de desempenho.	Analisa os processos de avaliação de desempenho, considerando que a contabilidade gerencial contribui para formas de agir com base no hábito, rotinas e regras, moldando os processos do dia-a-dia da vida organizacional.	Não utilizam esta classificação, mas consideram a confiança contratual, pois discutem que para ganhar a confiança do avaliador, o avaliado tem que aceitar ser controlado numa fase precoce na relação. Assim que a confiança foi comprovada, o controle ativo deve ser substituído com o monitoramento discreto, caso contrário, há um risco de que a confiança possa ser violada. Se a confiança não foi confirmada, e o avaliado não merece a confiança, então o controle deve ser reintroduzido.			Avaliação de desempenho como uma ferramenta para garantir melhorias na <i>performance</i> organizacional.
2. Busco, Riccaboni e Scapens (2006)	Conjunto de regras (declarações formais de procedimentos) e rotinas (práticas habitualmente em uso), com vínculo na produção e reprodução do conhecimento.	Utilizam a terminologia de Sistemas de Contabilidade Gerencial (analisa a reestruturação do setor de Contabilidade e Finanças de uma empresa).	Não utilizam esta classificação, mas consideram a confiança como um mecanismo que pode reduzir a incerteza em contextos de interação e facilitar o funcionamento dos sistemas organizacionais através do comportamento dos atores sociais, subentendendo, portanto, que se referem à confiança contratual.			Eficácia nos processos de “desaprendizagem” individual e mudança de cultura organizacional.
3. Cuganesan (2007)	Conjunto de contratos. Analisa as relações entre uma rede de fornecedores.	Analisa os subconjuntos dos mecanismos de controles formais, como os contratos e os controles contábeis; este último pode assumir a forma de controles de resultado (orçamento) ou de	Pode ser influenciada positivamente pelos contratos. Os controles contábeis podem reforçá-la ou recalibrá-la, reduzindo a rigidez de	Os contratos e controles contábeis têm influência negativa, caso seja necessária sua aderência rigorosa.	Os controles contábeis podem reforçar ou recalibrar este tipo de confiança, reduzindo a necessidade e rigidez das medidas de desempenho	Melhoria do desempenho (redução de custos) na relação entre a rede de fornecedores.

		comportamento (regras e regulamentos).	medidas de desempenho ao longo do tempo.		ao longo do tempo.	
4. Emsley e Kidon (2007)	Conjunto de contratos. Verificam as relações existentes no estabelecimento de uma <i>joint venture</i> .	Verificam os controles em níveis operacionais e executivos, como controles de saída e comportamentais, gerados a partir da realização da <i>joint venture</i> .	Não discutem.	A confiança em controles sociais e o pouco contato entre executivos do comitê de governança da <i>joint venture</i> resultaram um baixo nível de informação, sendo a confiança desenvolvida lentamente.	Controles de saída, comportamentais e sociais a nível operacional produziram um elevado nível de informação, o que aumentou a confiança do comitê de governança da <i>joint venture</i> sobre a equipe de gestão.	Eficácia na mudança organizacional (processo de estabelecimento de uma <i>joint venture</i>).
5. Langfield-Smith (2008)	Utiliza conceito da Economia dos Custos de Transação, na qual o gerente adotará determinados arranjos de governança a fim de minimizar os custos, neste caso, em alianças colaborativas.	Considera o Controle Gerencial como um pacote, composto pelo relacionamento entre a estrutura de governança, os processos que levam ao desenvolvimento da confiança e mitigação dos riscos e os mecanismos de controle (comportamental, de saída e social).	Não discute.	As atividades que foram desenvolvidas no período que antecede a formação da aliança (a fase de pré-aliança) e, durante a aliança interina, levaram a um aumento na confiança comunicativa e de competência.		Percepções do gerente de redução dos riscos relacionais e melhoria do desempenho da aliança.
6. Vélez, Sánches e Álvarez-Dardet (2008)	Relacionamento entre empresas parceiras, para alcançar os resultados desejáveis ou pré-definidos.	Foco nas funções principais do Sistema de Controle Gerencial: Monitoramento (medir o desempenho e recompensa) e Coordenação (divisão de cargas de trabalho e especialização e de diferentes conhecimentos e capacidades).	Não discutem.	Em um relacionamento aberto e em evolução, mesmo quando a confiança está bem estabelecida, os Sistemas de Controle Gerencial podem construí-la. Alta confiança fornece uma plataforma onde o sucesso incentiva os parceiros a cooperarem mais, exigindo, por sua vez, maiores níveis de confiança para apoiar a cooperação. Os controles formais (de ação e resultado) podem melhorar a percepção de confiabilidade de cada um dos parceiros, construindo estas duas vertentes da confiança.		Melhorar o desempenho nos relacionamentos entre empresas, considerado como a capacidade de resolver problemas e de gerir as interdependências, melhorando a satisfação e os resultados conjuntos.
7. Pernot e Roodhooft (2014)	Abordagem contingencial nas relações entre fabricante	Conjunto de controles formais e informais que influenciam a	Melhoria ao comprovar que as ações seguiram o	Melhoria ao compartilhar valores e normas. É	Melhoria por bom desempenho anterior, como	Redução de riscos e melhoria do desempenho na

	e fornecedor, que estão sujeitas a risco de desempenho e risco relacional.	tomada de decisão para alcançar os objetivos estratégicos. Analisam o caso em que os controles formais parecem não sobrepor as dificuldades operacionais.	que fora estipulado contratualmente.	necessária, também, vontade mútua ao criar laços organizacionais.	qualidade dos resultados e alcance de metas. Resulta de comprar produtos de fornecedores com boa reputação, transferindo a competência à ele.	relação entre fabricante e fornecedor.
--	--	---	--------------------------------------	---	---	--

Fonte: elaborado pela autora

Conforme indicado no Quadro 15, as interpretações da teoria institucional variam entre os autores, que utilizam tanto a Velha Economia Institucional quanto a Economia de Custo de Transação para explicitar o contexto de realização das pesquisas. Por sua vez, as abordagens ao Sistema de Controle Gerencial são voltadas principalmente para avaliação de desempenho, a exemplo do estudo de Busco, Riccaboni e Scapens (2006). No item de confiança, embora nem todos os estudos usem as três classificações de Reina e Reina (2007), é possível identificá-las nos artigos, confirmando também o que Vosselman e Van der Meer-Kooistra (2009) declararam sobre a possibilidade de a confiança ajudar tanto a produzir quanto a adicionar controle. A análise dos objetivos organizacionais dos artigos selecionados é representada principalmente pela avaliação de desempenho e pela redução do risco de negócio.

4.1.7 Passo 7 – Construção da teoria a partir da meta-síntese

Após a verificação de cada estudo separadamente, o Passo 4 também possibilitou analisar as variáveis em conjunto, facilitando a comparação entre os estudos. Isso gerou a Figura indicada no Passo 5 e o Quadro indicado no Passo 6, que resume os principais achados e conceitos utilizados em cada um dos sete artigos. Considerando o que fora analisado e elaborado nos passos anteriores, este estudo evidencia que as pesquisas que discutem a confiança no âmbito do Sistema de Controle Gerencial abordam essencialmente seu relacionamento com os objetivos organizacionais, com o intuito de demonstrar seu papel no alcance das metas estipuladas. Além disso, alguns estudos têm como foco a mudança do Sistema de Controle Gerencial, relacionando a confiança entre as partes para a determinação

do sucesso ou fracasso de sua implementação. Na ótica da confiança, as vertentes tratadas pelos artigos pesquisados dividem-se em contratual, comunicativa e de competência, em consonância com o estudo de Reina e Reina (2007).

Todos os sete artigos analisados indicaram que há uma relação entre confiança e Sistemas de Controle Gerencial, e que tal relação tem efeitos sobre o alcance dos objetivos organizacionais. De acordo com Johansson e Baldvinsdottir (2003), a confiança é importante porque, à medida que aumenta, há uma redução da necessidade de controles formais, afetando o desempenho do funcionário. Para Busco, Riccaboni e Scapens (2006), a efetividade dos processos de mudança na cultura organizacional está associada a mecanismos de redução da incerteza e a confiança é parte fundamental deste processo. De acordo com Cuganesan (2007) e Pernot e Roodhooft (2014), a melhora do desempenho está ligada a mecanismos de controle, sendo a confiança um componente-chave na eficácia dos controles. E para Langfield-Smith (2008) e Vélez, Sánchez e Álvarez-Dardet (2008) a confiança está relacionada à cooperação, o que por sua vez afeta os sistemas de controle e os resultados obtidos pelos objetivos organizacionais. Tais evidências desdobram-se na seguinte expressão: a confiança entre as partes relaciona-se com o Sistema de Controle Gerencial, a fim de cooperar para o alcance dos objetivos organizacionais pré-determinados.

4.1.8 Passo 8 – Discussão

A Fase I desta Tese objetivou aplicar a metodologia da meta-síntese de Hoon (2014) para examinar como a confiança vem sendo relacionada com o Sistema do Controle Gerencial nos estudos de caso qualitativos publicados anteriormente, bem como a relação desse constructo com o alcance dos objetivos organizacionais. Tal metodologia possibilitou a construção de uma teoria a partir de estudos de caso qualitativos primários, definido conforme determinados critérios e passos. Nesta pesquisa, foram desenvolvidos os oito passos para a construção da teoria, conforme indicado pela metodologia.

Na elaboração dos passos da meta-síntese, depreendeu-se quatro redes causais nos estudos selecionados: instituições, Sistema de Controle Gerencial, confiança e objetivos organizacionais. As instituições representam o contexto de realização dos estudos de caso, especialmente sua caracterização como uma sucessão de hábitos, regras, rotinas e procedimentos. Os estudos diferem na análise dessa abordagem, a exemplo de Johansson e

Baldvinsdottir (2003), que analisam aspectos da Velha Economia Institucional, e Langfield-Smith (2008), que se concentraram na Economia de Custos de Transação. As abordagens sobre o Sistema de Controle Gerencial incluem a avaliação de desempenho e o orçamento, entretanto, os estudos analisados incluíram abordagens de controles formais e informais nesse processo.

Com relação à confiança, foram discutidas, sobretudo, as vertentes contratual, comunicativa e de competência desta variável, em consonância com a conceituação de Reina e Reina (2007). Embora nem todos os estudos analisassem os três tipos de confiança conjuntamente, foi possível identificar ao menos um deles na leitura de cada artigo. Quanto aos objetivos organizacionais, os estudos verificaram aspectos como mudança no sistema vigente, foco no desempenho e redução do risco do negócio. Ao final da análise, o elemento de *feedback* se apresentou nos estudos como a etapa após o alcance dos objetivos, na qual a gestão interioriza a confiança nas relações pessoais, passando a ser parte importante no alcance das metas e objetivos.

Nesta última etapa, as limitações sobre a heterogeneidade dos estudos primários ou as diretrizes de como a meta-síntese foi conduzida precisam ser evidenciadas. A Fase I desta Tese contempla estudos de caso qualitativos desenvolvidos no contexto da confiança nos Sistemas de Controle Gerencial. Como limitação, tem-se a quantidade de estudos investigados, tendo em vista que a busca inicial resultou em 24 estudos, sendo que, ao final, sete foram analisados. Não obstante, os estudos que foram apresentados contribuem para o desenvolvimento da área de Controle Gerencial, independentemente da data de sua publicação, visto que o tema é atual e relevante e os achados destes estudos auxiliam a fomentar a discussão sobre a importância da confiança nas relações organizacionais.

A partir da proposição de que a confiança atua diretamente no Sistema de Controle Gerencial, as Fases seguintes desta Tese buscam testar empiricamente o modelo teórico proposto nesta meta-síntese. Buscam, também, avançar com relação à teoria existente, visto que o objetivo é expandir as relações entre confiança e SCG, trazendo à luz os demais componentes do pacote de Malmi e Brown (2008) conjuntamente.

Esta meta-síntese vai além dos estudos recentes, considerando que a metodologia oferece uma consolidação empírica fundamentada em uma intensa estratégia de busca nos estudos referentes à confiança nos Sistemas de Controle Gerencial publicados em periódicos e congressos internacionais e nacionais. Portanto, o objetivo da meta-síntese é analisar as construções, as principais variáveis e relações existentes em estudos de caso qualitativos primários com o propósito de obter uma nova teoria ou aperfeiçoar as já existentes (Hoon,

2014). Assim, a meta-síntese constituída a partir de estudos de caso qualitativos acerca de um determinado tema apresenta um grande potencial de síntese.

No próximo item estão indicados os dados obtidos nos dois estudos de caso e a análise das falas dos entrevistados, conforme a Teoria relacionada no Capítulo 2 desta Tese.

4.2 FASE II – ESTUDOS DE CASOS

Nesta fase, foram realizados dois estudos de caso em empresas distintas, cujo instrumento de pesquisa fora a entrevista semi-estruturada disposta no Quadro 7 do Capítulo de Metodologia desta Tese. Ressalta-se que o objetivo desta Fase é a análise do fenômeno da confiança intraorganizacional dentro de seu contexto na realidade das empresas. Esta análise foi possibilitada após a realização da meta-síntese na Fase I, e gerou informações que possibilitaram a elaboração do questionário na Fase III. Diante disso, nos dois tópicos seguintes é apresentada a caracterização de cada uma destas empresas e de seus respondentes, além da análise de discurso das entrevistas e falas dos participantes.

4.2.1 Estudo de Caso I

O contato inicial da pesquisadora com a empresa participante do Estudo de Caso I foi realizado em novembro de 2015, com um gestor da área de Recursos Humanos (RH), que se mostrou solícito aos propósitos da pesquisa e prontamente aceitou o convite para agendar as entrevistas com alguns gestores e funcionários da empresa. Esta organização é do ramo de telecomunicações, e atua especialmente no provimento de serviços de telefonia fixa, TV por assinatura e *internet*. A Sede visitada em Curitiba/PR abriga os setores de suporte ao cliente e Recursos Humanos referente aos funcionários vinculados a este atendimento. As entrevistas foram agendadas e realizadas no início de janeiro de 2016, a pedido do gestor do RH, que acreditou ser este um período que não sobrecarregaria os colaboradores.

Antes da realização de cada entrevista, a pesquisadora garantiu o sigilo das informações que os entrevistados porventura não se sentiriam a vontade de divulgar. Ressaltou, também, que não seria necessário que os entrevistados divulgassem informações

sensíveis ou dados financeiros da empresa. Além disso, garantiu que o nome da organização e dos seus funcionários não seriam divulgados. Estas informações estão documentadas no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido assinado por todos os participantes e disposto no Apêndice A.

Quanto aos entrevistados, a empresa selecionou dois líderes (sujeitos A e B) e três liderados (sujeitos C, D e E) para participar da pesquisa:

- Sujeito A: gerente de operações do setor de suporte ao cliente; está no cargo há quatro anos e na empresa há 15 anos;
- Sujeito B: gerente de qualidade de atendimento ao cliente; está no cargo há um ano e na empresa há oito anos;
- Sujeito C: coordenador de comunicações; está no cargo há três anos e na empresa há dez anos;
- Sujeito D: coordenador de qualidade; está no cargo há um ano e na empresa há sete anos; e
- Sujeito E: supervisor da área de monitoria de qualidade; está no cargo há dois anos e na empresa há seis anos.

Este estudo de caso totalizou 210 minutos de gravação e a empresa disponibilizou à pesquisadora um dia para realização das entrevistas. A respeito das impressões iniciais gerais das entrevistas pela pesquisadora, cumpre destacar alguns pontos. Em primeiro lugar, o gestor do RH, que fora o contato inicial com a empresa, acompanhou todas as entrevistas. Na primeira entrevista, a pesquisadora observou que ele realizou algumas anotações. Apesar de ficar trabalhando com seu computador no fundo da sala nas demais entrevistas, essa atitude e sua presença pode ter alterado a participação dos entrevistados. Este pode ter sido o caso do sujeito E, que parecia nitidamente inseguro em responder os questionamentos e não quis se aprofundar muito, quando questionado se poderia dar exemplos ou citar situações sobre cada questão. Ressalta-se que a presença do gestor de RH na realização das entrevistas indica uma relação de poder que talvez impossibilitasse aceitar o discurso do entrevistado como verdadeiro por si só. Para reduzir esta limitação, buscou-se a comparação entre a fala dos entrevistados, objetivando analisar divergências eventuais entre as respostas.

O segundo ponto a ser destacado foi observado na fala dos entrevistados, pois se percebeu a importância da comunicação e da transparência do SCG para o relacionamento entre gestores e colaboradores desta empresa. Isto, inclusive, é enfatizado nas políticas internas, conforme relatos dos próprios sujeitos. Contudo, tal transparência possui limitações, pois, conforme relato dos entrevistados, muitas informações a respeito do processo de fusão

pelo qual a empresa estava passando não haviam sido divulgadas aos funcionários, o que gerou algumas dúvidas sobre a continuidade de determinados processos e políticas, conforme exposto nas falas.

O terceiro ponto se refere à estrutura da empresa, que estava passando por um recente processo de fusão, anunciado na metade de 2015, ainda em fase de implantação quando da realização das entrevistas iniciais. Portanto, segundo os relatos, muitos procedimentos iriam mudar e os gestores e colaboradores ainda estavam aguardando as definições futuras. Visando uma análise mais profunda deste processo de fusão, a pesquisadora retornou à empresa quase um ano após a realização das primeiras entrevistas, a fim de verificar se a percepção dos funcionários a respeito do SCG e da confiança havia sido alterada. Os relatos do momento pós-fusão estão indicados no item 4.2.1.5.

Nos itens a seguir, encontram-se os dados obtidos nas entrevistas referentes ao pacote de SCG, confiança e objetivos organizacionais da empresa, bem como a análise dos mesmos e discussão com a teoria.

4.2.1.1 O pacote do Sistema de Controle Gerencial na empresa I

As questões da entrevista semi-estruturada, a respeito do SCG e da relação de confiança percebida pelos entrevistados foram separadas em seis blocos. Em cada um deles, questionou-se aos entrevistados sobre sua visão dos cinco elementos componentes do pacote de SCG de Malmi e Brown (2008); o sexto bloco de questões solicitou aos entrevistados uma análise do SCG como um todo.

Diante disso, o bloco de questões referentes à visão geral do SCG indagou aos entrevistados se eles tinham conhecimento sobre esse conjunto de políticas, avaliação de desempenho e orçamento, por exemplo, que a empresa possui. Todos os entrevistados responderam que tinham conhecimento desses elementos do pacote de SCG, mas de forma setORIZADA, ou seja, conhecem alguns procedimentos gerais da empresa, como visão e valores, mas conhecem a parte mais específica de orçamento e avaliação de desempenho apenas de sua área, conforme relatos do sujeito A. Adicionalmente, todos os entrevistados foram unânimes em ressaltar que as políticas e procedimentos vigentes podem sofrer alterações, ante as mudanças estruturais pelas quais a organização está passando.

A respeito dos **controles culturais**, primeiro elemento do pacote de Malmi e Brown

(2008), todos os entrevistados afirmaram que os valores, crenças e normas que a empresa compartilha com os funcionários estão disponíveis no código de ética. Este código é disseminado aos funcionários mediante treinamento quando entram na organização. Segundo o sujeito D, os funcionários precisam assinar um termo dizendo que receberam e estão de acordo com este código. Tal código também traz as condutas e atitudes inaceitáveis, conforme indicado na fala do sujeito A:

Também [o código de ética traz as condutas inaceitáveis]. O que pode e não pode acontecer e de maneira muito global. Até porque se eu pego meu mundo *call center* é diferente do mundo administrativo. Então como isso foi feito pra toda a empresa existe a visão global, o que é aceito por todos, e caso tenha alguma especificidade aí a gente trata internamente. Aí nós do *call center* temos nossa política de medidas do que o operador pode ou não fazer envolvendo inclusive atendimento.

O sujeito C também afirmou ter conhecimento da parte de condutas inaceitáveis do código de ética: “(...) É abordado por capítulos, então tem desde a questão de assédio, a forma de vestimenta, a questão de favores, é tudo bem norteadinho”. Já o sujeito E afirmou não ter conhecimento das condutas inaceitáveis.

Contudo, os sujeitos A e B afirmaram que não há um acompanhamento do código de ética com os colaboradores, a fim de verificar se estão com alguma dúvida ou se desejam indicar alguma alteração. Porém, na visão do sujeito C, o reforço das missões e valores é realizado por meio da disposição destas crenças em placas ao longo de todo o prédio da Sede, sendo, inclusive disponibilizado via “*e-mail marketing*, ou por treinamento via *e-learning*, ou disponibilizado na *intranet*, nas TVs corporativas, então existem ‘n’ canais que a gente utiliza para isso [divulgação de crenças e valores]”.

Referente à mudança estrutural da empresa, o sujeito B afirmou que o novo código de conduta já está sendo disseminado aos colaboradores de maneira geral:

Sim. Nós temos o código de conduta da própria empresa, e agora nós já temos inclusive da nova empresa. Então nós já temos mais de 50% de treinamento em cima da nova política. Como se fosse diretriz. É um código de conduta, mas tem outro nome. Inclusive a maior parte dos colaboradores já fizeram do novo código. Para todos, 100% dos colaboradores.

Os entrevistados foram questionados, também, a respeito de uma possível ênfase em atividades sociais que a empresa dissemina, para reforçar os valores, crenças e normas que compartilha com os funcionários. Todos foram unânimes em afirmar que esta ênfase existe, principalmente com a valorização de atividades de voluntariado. O sujeito B afirmou que todos os anos a empresa divulga o “dia do voluntário”, no qual outras entidades se cadastram

previamente e o colaborador seleciona aquela em que deseja ajudar. Na visão do sujeito B, esta é uma atitude positiva, pois acredita que “os valores de integridade, o código de ética propriamente dito, interferem sim na vida pessoal”. O sujeito C também indicou a importância dessas ações:

Por exemplo, eu participei do dia do voluntariado em uma escola para crianças especiais, foi um contato que para mim marcou muito, como você vê o mundo depois e como as pessoas têm necessidades que às vezes para a gente que é considerado, entre aspas, normal, não faz ideia de quanto de repente uma rampa faz a diferença na vida daquela pessoa. Então, realmente, você se conscientiza bem mais das necessidades das pessoas.

Contudo, o sujeito C também afirmou que a atividade de voluntariado é mais incentivada para os funcionários que trabalham no setor administrativo, ou seja, os funcionários do *call center* não chegam a ser incentivados a participar dessa iniciativa.

A respeito do segundo elemento do pacote de SCG, o **planejamento**, percebeu-se certa divergência de percepção entre os entrevistados. De acordo com o sujeito A, ele não tem acesso ao plano escrito de longo prazo da empresa, mas participa de reuniões sempre no início de cada ano, momento no qual são indicados os objetivos de cada área e aonde a empresa quer chegar. Afirmou, também, que são os gestores que participam destas reuniões:

Sim, com os nossos gestores. Vou dar um exemplo, agora na próxima semana nós temos um encontro dos gerentes com o diretor. Então nós trazemos todos os resultados que a gente teve durante o ano de 2015 ou o último semestre e ele, como diretor, nos dá a toada do que ele espera para os próximos, ou o que vem pela frente nos próximos. Não é algo escrito, mas é formal, porque é um momento em que a gente para pra falar quais são os próximos passos.

Além disso, o sujeito A indicou que repassa para a sua equipe de coordenação os resultados dessa reunião. Disse, também, que tem reuniões mensais com seus supervisores, nas quais acompanha o seguimento das metas com eles. Em sua percepção, a forma como este processo é realizado atualmente é adequada e o entrevistado não faria mudanças: “até porque por ser uma área de atendimento não tem muito o que eu possa opinar em vamos mudar ou não”.

Entretanto, o sujeito B afirmou que existe um plano de ação de longo prazo escrito para a empresa, e que a participação de todos é estimulada:

Falando da própria organização, já existem discussões sobre o que será em 2020. Então nós já tivemos discussões que os participantes, inclusive por meio de redes sociais que são corporativas, podem se manifestar. Então já se discute, com certeza

absoluta, como vai ser no longo prazo. Falando da nossa diretoria, a gente tem pelo menos um planejamento anual, todos os anos. Pelo menos. Então a gente vislumbra todo ano como vai ser o comportamento, quais as iniciativas, então nós temos sim planejamento no nível de detalhe financeiro, pessoas, estrutura, das áreas, tipos de entregas, indicadores, que metas serão entregues. Então isso tudo é bem forte.

De semelhante forma à fala do sujeito A, o sujeito B afirmou que repassa as informações da reunião anual a todos os colaboradores, pois além de impactar na forma da remuneração variável, possibilita que todos tenham o mesmo foco, cumprindo os compromissos tanto da empresa como um todo como da sua área em específico. O sujeito C afirmou que repassa as informações da reunião para seus analistas, pois são eles que vão desdobrar as ações em planos de trabalho. Na fala do sujeito D é possível perceber esse desdobramento que chega até ele:

Normalmente é um desdobramento que é feito. A gente tem a diretoria, que vai se desdobrar para nossos gerentes *seniores*, que vai pros nossos gerentes e aí vai chegando até a gente, mas a gente sempre tem uma visão do que está acontecendo e do que vai acontecer.

O sujeito D afirmou, ainda, que esta linha de autoridade é respeitada por todos, mas que não é rígida a ponto de dificultar a comunicação com os gerentes. De igual forma, o sujeito C também ressaltou que o planejamento das ações de longo prazo é participativo e bem claro:

Na verdade, chega primeiro para meu gerente sênior, e depois ele desdobra pra gerente e chega até mim. E com isso eu tenho que planejar quais são os rumos da área. A gente estabelece um plano de trabalho. Geralmente isso é feito no ano anterior. A gente começa 2015 planejando 2016. O que nós vamos fazer em 2016, o que vamos ter de dinheiro em 2016 e com base nisso estabelecer as ações. Então janeiro, fevereiro e março é um mês muito intenso de, janeiro principalmente, de planejamento; em fevereiro a gente começa a tomar forma aquilo que a gente planejou para em março a gente começa as execuções. Aí nisso a gente vai sustentando ao longo do ano. Mas já é bem claro.

Mas, na opinião do sujeito B, a forma como essas informações são repassadas poderia ser melhorada:

Nessa questão de transmitir para os colaboradores, não tem uma padronização. O gestor transmite. Mas a gente tem a oportunidade de melhorar essa comunicação e a gente já vem trabalhando nisso. Vou dar um exemplo, alguns assuntos que são corporativos, o RH manda uma pauta para uma reunião de equipe. Então em alguns assuntos isso já acontece. Mas eu acho que a gente tem uma oportunidade de melhorar no formato, não no desdobramento, mas no formato.

Já na fala do sujeito E, nota-se sua percepção sobre o processo de divulgação das informações e sua compreensão de que há informações que não podem ser divulgadas para todos:

É muito bem esclarecido. No detalhe mesmo, tipo, ela [gerente] não guarda nenhuma informação para ela. Claro, tem coisas que ela não vai poder compartilhar com a gente naquele momento, até pelo cargo. Algumas situações não estão definidas ainda. Mas tudo o que ela recebe de informação que pode ser repassado para a equipe é de modo geral para toda a equipe. Desde a coordenação até os assistentes.

Quanto ao terceiro elemento do pacote do SCG, os **controles cibernéticos**, os entrevistados foram convidados a refletir sobre a parte de orçamentos, controles financeiros e não financeiros da empresa. Apenas o sujeito C afirmou ter conhecimento sobre o processo de orçamento da sua área, indicando que:

Na verdade, como que ele funciona até então, mas está mudando: esse ano está totalmente atípico porque a gente replicou o orçamento do ano passado. Mas no geral é assim, quando a gente começa a definir o rumo da área no ano anterior, a gente elabora qual é o plano de trabalho e o que a gente vai precisar para executar esse trabalho. Como eu trabalho muito com a parte de campanhas e incentivos, programas de reconhecimento e eventos, então quantos eventos eu vou fazer ao longo do ano? Quatro. Quanto me custa? Sei lá, 500 mil reais. Quantas campanhas? Quatro. Quanto vai me custar isso? Dois milhões. Então com base nisso a gente vai estimando para solicitar para a área de finanças e RH o recurso que a gente precisa. Aí passa por um trâmite de aprovação entre as áreas e depois dá o veredito: tenho tudo isso ou tenho menos do que isso. E em cima do que vier a gente readequa os planos para poder cumprir.

Já os demais entrevistados afirmaram desconhecer o processo de orçamentação, já que há uma gerência na empresa específica para isso. O sujeito A afirmou que sempre que precisa de recursos questiona outro gerente sobre a disponibilidade, e que o controle desses valores está a cargo deste somente. O sujeito B também afirmou que o acesso à disponibilidade de valores é fácil, e que tudo fica a cargo dessa gerência específica.

A respeito de punições no caso de não cumprimentos das metas orçamentárias, o sujeito B indicou que normalmente não chegam a extrapolar o orçamento, portanto, desconhece tais medidas. Para o sujeito C, não há uma punição, mas se a verba não é utilizada ela vai para outra área:

Não, punição não existe. O que acontece é que se eu não utilizar esse dinheiro eu perco ele, porque existe uma disciplina de comprometimento e gasto mês a mês. Então se eu tenho 100 mil nesse mês para gastar com a ação x, hoje eu passo o processo pela área de compras, e se compras economizar por exemplo 20 mil reais, esse dinheiro não fica mais comigo, porque o que eu queria eu consegui. O que gerar

o que a gente chama de *saving*, a área que gera o *saving* o dinheiro fica com eles. Então é bem redondo esse processo.

Já o sujeito D afirmou que não há orçamento para sua área, então desconhece o processo de elaboração para o restante da empresa. O sujeito E também afirmou desconhecer esse processo.

Sobre o quarto item do pacote de SCG, o sistema de **recompensas e compensação**, os entrevistados foram convidados a explicar sobre o processo de seleção e treinamento dos funcionários e sobre as políticas internas de remuneração da empresa. Para o sujeito A, as políticas de remuneração são periodicamente revisadas, a fim de evitar falhas e sentimentos de injustiça:

Vou dar um exemplo desse último que você citou, do sistema de remuneração. Então primeiro foi feito todo um estudo pelo RH junto com uma consultoria, se os cargos e salários que tínhamos estavam condizentes. E a gente percebeu que alguns não estavam. Foi chamado pessoas da operação, desde operador, supervisor, coordenador e gerente, para auxiliar o RH nessa descrição. Até porque ninguém melhor que está ocupando a carreira para falar sobre ela. Depois que eles fizeram esta descrição, aí sim, voltou-se para a consultoria, para eles determinarem se o salário está condizente com as atividades que estão sendo executadas. Se sim ou se não aí o RH fez toda uma validação e daí passaram que para cargos e salários temos faixas, até porque temos faixas, não é um salário só. Temos essas faixas para estes cargos. Então temos a informação de porque teve alteração ou porque não teve, enfim, toda a estrutura de desenho de salário para a gente está muito claro.

O sujeito A afirmou, também, que esta política de remuneração já é repassada aos funcionários no momento de sua candidatura a uma vaga na empresa, o que, segundo ele, evita mal-entendidos:

Já no momento da contratação a gente faz questão da própria agência, da própria consultoria, já passar para o candidato a questão salarial. Até porque sabemos que alguns fazem essa opção “é muito pouco, não vou” ou “não, isso para mim está bom”. E nós temos um momento, no momento de contratação, que os nossos supervisores vão fazer essa contratação e eles fazem esse retorno novamente, nessa questão de salário, a gente deixa muito claro que também é uma prática que a gente vende, que o salário que eles têm não é só o salário bruto, nós temos por exemplo o variável, que é o que nós chamamos de PIV, que aí depende de cada um, é por produtividade. Mas nós também fazemos questão de colocar no salário os benefícios que a empresa tem. Porque se ele colocar na ponta do lápis o quanto ele gastaria com seguro saúde, com seguro de vida, com odontológico, para ele também é um dinheiro que se ele não tivesse isso na empresa ele teria que bancar. Então a gente faz questão de dar esses reforços para ele também no momento da contratação. Então nós fazemos em três grandes momentos: no momento de contratação pela agência, quando o supervisor vai, nós fazemos o reforço, e aqui na operação nós temos um momento que nós chamamos de momento com a supervisão, que é o momento praticamente no meio ou término em que eles estão em sala de treinamento para retomar todas essas informações; para a gente ter a certeza de que naquela ânsia de “estou sendo empregado”, e de repente passar algo despercebido.

Então fazemos esse reforço também.

Na visão do sujeito A, esta forma de transmissão é adequada, pois evita problemas e não houve reclamações após a efetivação desse processo. Porém, acredita que uma das falhas está no campo comunicacional, pois às vezes há alguma alteração na informação salarial sem o tempo hábil de informar para a empresa de consultoria que realiza as contratações; portanto, em algumas vezes, os valores informados podem estar incorretos.

Por sua vez, o sujeito B não entrou em detalhes sobre o processo de seleção e treinamento dos funcionários, mas afirmou que há uma combinação de fatores envolvendo desde as áreas nas quais o funcionário precisa ser treinado até os valores monetários que podem ser aplicados; na sua visão, é uma ação envolvendo gestores, RH e o setor de finanças, não havendo um procedimento padrão para toda a empresa. Sobre o sistema de remuneração dos funcionários, o sujeito B afirmou que:

Nós temos formas diferentes de pagar. Para os colaboradores que são operacionais nós temos uma remuneração mensal, ate porque o resultado tem que ser mais imediato, não é de médio prazo, e é uma remuneração baseada em metas bem estabelecidas, metas de produtividade, metas de qualidade. E eles recebem mensalmente. Para os administrativos, que trabalham com projetos que são entregas de médio e longo prazo, os resultados são medidos semestralmente, e anualmente, então são duas remunerações no ano para um desempenho semestral. A gente tem metas factíveis de atingimento, mas elas são diferentes, por uma questão de período de entregas. Então os administrativos têm uma entrega de médio a longo prazo e os operacionais têm uma entrega mensal, muito mais acelerada, então eles recebem mensalmente. Mas é tudo baseado em metas, métricas e divulgações na qual o operador pode acompanhar todos os estágios.

Tal processo, na percepção do sujeito B, poderia ser melhorado, pois existem algumas metas que são muito corporativas, fazendo com que “algumas pessoas não se envolvam tanto quanto com outra meta porque não tem uma ligação direta com o trabalho daquela pessoa naquele dia”. Assim, acredita que o desdobramento das metas poderia ser melhorado.

Já o sujeito C detalhou o processo de seleção e treinamento de funcionários para sua área:

Então eu vou explicar com base no que eu tenho de necessidade ali. Então quando eu abro uma oportunidade a gente encaminha isso via RH, que faz a abertura do processo se for interno, que a gente chama de Talento Interno, ou se for uma seleção mista, a gente abre interno e também pro mercado. Feito isso a gente corre atrás dos candidatos, então é feita toda essa parte pelo RH, feita a triagem de acordo com o perfil e tudo o mais. Depois disso, começam as etapas de dinâmica. Depois da dinâmica os aprovados vão pra uma entrevista e antes da entrevista, se tiver alguma etapa de conhecimentos técnicos, a gente aplica os testes e quem é aprovado vai pra

entrevista e aí a gente encerra esse processo. Beleza, tenho a pessoa selecionada. Hoje, por exemplo, para minha área não existe um treinamento específico para comunicação, então a gente faz isso dentro de casa. Como eu tenho uma equipe com dez pessoas, e cada uma é especialista em determinado assunto, então eu vou colocar essa pessoa nova para sentar com essa pessoa que tem mais tempo de casa para aprender os processos, num tipo de ação que a gente chama de treinamento *on the job*, no dia a dia ali. Agora isso para a operação é diferente, já existem os treinamentos preparados para você treinar essas pessoas e depois colocá-las em produção. São necessidades diferentes.

Quando questionado sobre o processo de recompensa e compensação, o sujeito C afirmou que poderia ser mais transparente, pois após o fechamento das metas, não há espaço para discussão antes de sua implementação no ano seguinte, o que tornaria o processo engessado e ineficaz.

Para o sujeito D, o processo de seleção de sua área ocorre apenas internamente, já que é um setor derivado da operação. Acredita, porém, que a forma de acompanhamento do sistema de recompensas poderia ter uma adaptação de linguagem, porque muitas vezes os colaboradores não sabem como funciona o cálculo de algumas metas. Já o sujeito E optou por não emitir sua opinião referente aos processos de seleção e remuneração dos funcionários.

Com relação ao quinto item do pacote de SCG, os **controles administrativos**, os entrevistados foram questionados a respeito do organograma de atividades e das políticas e procedimentos de sua área. O sujeito A afirmou que, ante a reestruturação da empresa, todos os novos organogramas formais já foram repassados, inclusive com funções e nomes de colaboradores. Porém, as atualizações do organograma não são constantes, ou seja, não ocorrem toda vez que há alteração de funcionários. Já a respeito das políticas e procedimentos, o sujeito A disse que são formalizadas e estão disponíveis a todos os funcionários, inclusive para consulta *online* na *intranet* da organização. Em sua visão, estas políticas já são transmitidas aos colaboradores quando do seu ingresso na empresa, e há treinamentos periódicos posteriores, que visam a atualização dos funcionários nos novos procedimentos adotados. Entretanto, em sua opinião, o sujeito A sente falta de um momento mais específico para o *feedback* das políticas e procedimentos:

Eu não digo que faria mudanças. Eu teria na minha agenda, de tempos em tempos, um momento com a operação para sinalizar ou para questioná-los “gente, tá tudo bem? É isso mesmo?”. Porque assim, quanto mais engajamento eu tiver com esses indicadores [de procedimentos], melhores serão meus resultados. E se eu tiver essa via de mão dupla e questioná-los periodicamente se está tudo bem ou não, eu sempre vou ter oportunidade de melhorias. E com essas melhorias vou ter uma melhor *performance* operacional.

Na visão do sujeito B, as políticas e procedimentos internos são repassados de forma

clara. Contudo, indicou que a informação a respeito do organograma com cargos e funções fica restrita ao RH e aos gestores; assim sendo, cada funcionário tem o conhecimento de seu papel e função, mas não tem a informação da responsabilidade dos outros setores. Afirmou, ainda, que há uma formalização dos procedimentos para sua área, mas que não é uma “premissa da empresa chegar a esse nível de detalhe” para todas as áreas. Sobre a divulgação dessa padronização aos demais colaboradores, o sujeito B afirmou que:

Falando da área de atendimento, existe um portal com políticas, procedimentos, documentos, discussões de trabalho. Então para os operadores você tem isso super disponível. Para as áreas administrativas, que tem uma especificidade muito grande, porque no atendimento você tem um grupo de muitas pessoas para avaliar os processos. Nas áreas administrativas cada um faz um processo. Nas áreas administrativas, algumas áreas possuem esse nível de detalhamento, com divulgação e publicação, e outras não. Mas a nossa parte operacional é toda documentada, metodologicamente, tudo de forma correta.

Contudo, para o sujeito C, não há um organograma formal de atividades: “Isso falta. Isso tá na cabeça da gente, mas escrito no papel onde posso consultar não tem”. Porém, indicou que as políticas e procedimentos estão formalizados e disponibilizados na *intranet* da empresa. Em sua opinião, falta ainda uma documentação maior dos procedimentos internos.

Já o sujeito D afirmou ter conhecimento dos organogramas e dos detalhamentos de todas as funções e que a definição do que é esperado em cada cargo é bem clara para cada funcionário. Semelhante aos outros entrevistados, indicou que os procedimentos estão formalizados na *intranet*, acessível a todos os funcionários. Porém, indicou que essa forma de transmissão talvez não seja a mais adequada, visto que:

Talvez às vezes ela não alcance todo mundo. Mas não porque não esteja ao alcance, às vezes pelo próprio desinteresse da pessoa. Às vezes nem sabe que existe. Talvez a gente precise melhorar um pouco a divulgação dessas coisas.

Já na opinião do sujeito E, o organograma com as funções e responsabilidades de cada pessoa chega a ele por meio da gerência, nas reuniões mensais. Também afirmou que as políticas e procedimentos ficam disponíveis na *intranet*, para consulta e acesso de todos os colaboradores.

No próximo subitem, é analisada a percepção de confiança entre líderes e liderados verificada nas entrevistas com os gestores e colaboradores da empresa I.

4.2.1.2 A relação de confiança entre líderes e liderados na empresa I

A relação de confiança entre líderes e liderados foi questionada aos participantes do Estudo de Caso I por meio de indagações que buscassem delimitar os três tipos de confiança na organização: contratual, comunicativa e de competência. A respeito da **confiança contratual**, quando interrogado se espera receber confiança do seu liderado nas ações do dia a dia, o sujeito A afirmou que:

Acho que confiança é mais no tempo que nós temos de convivência do que propriamente esperar algo dele. A confiança vai vir se ele acreditar no meu trabalho ou se ele confiar de que está sendo visto e ouvido. Então é muito mais uma questão de trabalho e muito mais uma responsabilidade minha trazer para meus operadores e falar “galera, é assim que vai funcionar, é assim que a gente trabalha”, e naturalmente essa confiança virá.

Além disso, indicou que a forma como o sistema de controle da empresa está estruturado auxilia nessa relação de confiança, pois: “A gente tem alguns limites em que a gente pode chegar. Então, se eu não tivesse, acredito que seria muito mais difícil, até mesmo o entendimento para eles do que eles podem ou não podem fazer, ou até quanto a gente pode fazer ou não”.

O sujeito B também ressaltou a importância da estruturação do sistema de controle, pois sem isso não há foco, o que “abre uma oportunidade para as pessoas deduzirem”. Portanto, quando há um espaço com informações claras e disponíveis a todos, principalmente sobre aonde a empresa quer chegar, há colaboração das pessoas e um entendimento da missão. Esta percepção também é compartilhada pelo sujeito D, que afirmou que a disponibilidade das informações colabora para o aumento do grau de confiança entre as pessoas.

O sujeito E corrobora essas opiniões e indica que a exposição e clareza do sistema de controle traz segurança à sua atividade, pois “não é porque a pessoa é gerente que ela vai reter uma informação para ela se ela pode repassar e dividir já que é de conhecimento comum”. Assim, tal compartilhamento estabelece uma relação de confiança tanto profissional quanto pessoal.

Já para o sujeito C, a importância do sistema de controle está ligada à questão da autonomia, ou seja, os analistas reportam a ele o que estão fazendo e o que precisam para concluir o trabalho. Para ele, a tarefa do gestor é facilitar a vida de seus funcionários,

fornecendo autonomia para que possam criar, relacionar e implementar ações.

A respeito da **confiança comunicativa**, o sujeito A afirmou que alguns comportamentos do colaborador podem indicar que ele confia na gestão, principalmente com relação ao atingimento de metas e aumento de produção. Além disso, acredita que a “liberdade em expor o que ele está sentindo” é exemplo de que existe a confiança.

Na visão do sujeito B, a transparência é o comportamento mais importante para a construção dessa confiança:

Toda vez que a gente tem alguma informação que não fica transparente, existe a desconfiança e a dedução, como eu lhe falei. Esse é o comportamento clássico. Existe uma desconfiança de que se esconde algo, ou que tem uma bomba para aparecer ou que alguma coisa ruim vai acontecer. E quando você é transparente, em contrapartida você consegue a contribuição das pessoas. Então é muito claro esse comportamento. Se você não tem a transparência, você tem a desconfiança das pessoas e até perda de energia no trabalho. E se você tem a informação você tem a colaboração, a contribuição. Então as pessoas entendem onde tem que chegar, como funciona toda a estrutura e elas conseguem contribuir.

Essa visão sobre a importância da transparência também é compartilhada pelo sujeito D, ao afirmar que “se eu deixar um objetivo muito claro, do porque que ele tem que fazer aquilo, eu entendo que ele vai tanto fazer melhor quanto estabelecer mesmo essa relação de confiança”.

Segundo o sujeito C, há comportamentos que podem melhorar ou piorar a confiança, especialmente em sua área, que lida com dinheiro. Assim, em sua opinião, há colaboração quando os funcionários compreendem que precisam ser responsáveis em suas tarefas, já que “o resultado de um é o resultado de todo mundo”. Porém, para o sujeito E, os comportamentos que demonstram confiança estão mais ligados ao relacionamento interpessoal, tanto dentro quanto fora do local de trabalho:

É como eu falei, a gente tem uma ligação muito forte de pessoas mesmo dentro da área. A gente tem desde gerente, coordenação e tudo, a gente tem o cuidado desde se a pessoa tá de aniversário arrumar a mesa, se chega uma pessoa de fora, na ambientação a gente faz um café para receber a pessoa. Então isso acho que é cuidar não só do profissional, e sim das pessoas. Então se alguém vai fazer aniversário do filho, todo mundo procura participar, então é bastante cuidado.

Já sobre a **confiança de competência**, o sujeito A indicou que os colaboradores também podem contribuir para seu desenvolvimento pessoal, pois sem eles não haveria necessidade de existir seu cargo. Acredita, também, que:

Então os *inputs* que eles trazem, que podem parecer pequenos, mas eles são os meus clientes e a gente está aqui por eles. Então, se eles não trouxeram isso para a gente eu não vou ter bagagem para pensar em coisas diferentes ou para fazer coisas diferentes. Então essa proximidade ou o menor que seja o que eles trazem para a gente, para mim, na minha visão, é extremamente positivo, extremamente rico.

Para o sujeito B, os colaboradores contribuem para seu desenvolvimento, porque as relações de trabalho são compostas de trocas, seja de experiência, de ideias, de criatividade ou de maneiras diferentes de se realizar um trabalho.

Em sua fala, o sujeito C afirmou que cresceu muito com seus gestores, pois quanto mais interage com os especialistas, mais vai aprendendo sobre determinado assunto, acreditando que seu ambiente de trabalho é uma “excelente troca de experiências”. Isto também foi exposto pelo sujeito D, que indicou que a troca de experiências e o compartilhamento de pontos de vista divergentes contribuem para seu crescimento profissional.

Por fim, para o sujeito E, as relações de confiança com os gestores podem contribuir para seu crescimento, pois as ações e atitudes acabam refletindo em sua vida pessoal: “se as pessoas estão bem, tudo fica bem”.

No próximo subitem é analisada a percepção dos respondentes sobre os objetivos organizacionais da empresa, conforme as informações que chegam até cada um.

4.2.1.3 Os objetivos organizacionais percebidos na empresa I

Neste bloco de questões da entrevista semi-estruturada, os participantes foram convidados a expor seu conhecimento e opinião sobre o processo de estruturação dos objetivos organizacionais da empresa. Todos foram unânimes em afirmar que conhecem os objetivos de sua área de trabalho, bem como as metas que a organização pretende atingir a longo prazo. Contudo, quando questionados sobre quais seriam estes objetivos, alguns dos entrevistados não souberam enunciá-los, limitando-se a dizer que seriam alterados conforme a reestruturação da empresa entrasse em vigor.

O sujeito A indicou que os objetivos especificam a questão de ética e respeito, não somente entre funcionários, mas também com relação a clientes e parceiros. Disse, ainda, que não tem certeza sobre o cargo das pessoas que elaboram os objetivos da organização:

Se eu falar pra você “com certeza” vou estar mentindo, até porque, especialmente nesse momento da fusão, e eles também fizeram questão de deixar isso muito claro, que eles fazem a avaliação global, não simplesmente “ah, o VP [vice-presidente] foi lá e decidiu”, ou “o presidente foi lá e decidiu que isso vai ser”. Não, vamos compartilhar. Isso é viável, é cabível para todos os nossos níveis hierárquicos? É. Então se eu falar que foi uma única pessoa que fez essa definição vou estar mentindo ou falando algo incorreto.

Em sua fala, ressaltou que as informações sobre os objetivos organizacionais são repassadas em reuniões formais, contudo, indicou que, devido ao processo de fusão, haverá mudanças que ainda não foram repassadas a todos, “porque não tivemos ainda comercialmente a unificação das duas empresas”.

De igual forma, para o sujeito B, o processo de reestruturação ainda não deixou claro como será a unificação das culturas das duas empresas. Em sua opinião, “o grande objetivo da empresa é sempre ser líder na qualidade, ser líder em serviços da nova geração”, com a missão de ser referência. Assim, acredita que todos sabem claramente o que a empresa quer e por quais valores ela trafega. Afirmou, ainda, que estas informações estão disponíveis em vários canais: “divulgação em *e-mail*, SMS, vídeos, treinamentos, palestras, encontros até internacionais que a gente tem acesso”. Portanto, em sua visão, essa forma de divulgação é bem completa, já que “os treinamentos são orientados de acordo com a cultura, com a missão, com os valores da empresa [...]” e sempre há oportunidade para revisão do tema.

Para o sujeito C, os objetivos organizacionais são bem claros graças ao desdobramento desde a direção, passando pelos gestores e coordenação, até chegar às equipes de trabalho. A transmissão é realizada em reuniões, inclusive por meio de videoconferência, pois sua equipe de trabalho inclui as sedes da empresa nas cidades de Curitiba/PR, Maringá/PR e Fortaleza/CE. Em sua percepção, esta forma de transmissão por reuniões é adequada, já que a tecnologia auxilia na redução das distâncias físicas entre os colaboradores.

Na fala do sujeito D também é possível perceber a importância da acessibilidade para a divulgação dos objetivos da empresa; ele considera que o processo é transparente e adequado. Já o sujeito E indicou que os objetivos de sua área são “sempre manter a qualidade no atendimento ao cliente”, e que, mesmo diante da fusão, estão ainda mantendo os padrões antigos. Alega que essa informação chega por meio dos gestores e que essa forma de transmissão é válida:

Não, eu acho super válida. É um acompanhamento que elas [as gerentes] têm muito de perto, nos reportando tudo o que acontece, mesmo nos detalhes, em reuniões que a gente faz. A gente já tem rotina de reunião para essas informações, para esses desdobramentos, marcada mensalmente. Mas qualquer mudança que ocorra, como nesse momento de transição, a gente já reúne toda a equipe e a gerente nos expõe

tudo o que está acontecendo, para onde está indo, o que está ocorrendo. É como eu falei, na nossa área não teve muitas alterações de mudança nada, mas para onde a empresa está indo, os objetivos, tudo o que está acontecendo, nós somos informados toda hora. Bem constante a comunicação.

No item a seguir, as falas dos entrevistados são analisadas e discutidas conforme a teoria, a fim de promover o entendimento das relações existentes entre os constructos analisados nesta Tese.

4.2.1.4 Análise das características institucionais da organização, do SCG, da confiança e dos objetivos organizacionais na empresa I

Inicialmente, para a análise dos dados obtidos com as entrevistas do Estudo de Caso I, destacam-se as características institucionais da organização, especialmente sua visão como uma união de hábitos, rotinas, regras e procedimentos (Burns & Scapens, 2000). Assim, fica claro na fala dos entrevistados o conceito de Johansson e Baldvinsdottir (2003), que afirmam que a instituição molda a ação dos indivíduos, especialmente na codificação dos princípios em regras e procedimentos, tornando-os participantes na reprodução dos princípios organizacionais. Isto é visto na fala do sujeito C quando questionado a respeito dos objetivos organizacionais da empresa, ao afirmar que há um desdobramento das informações e que todos têm acesso aos dados que precisam saber.

Outro momento no qual fora observado a institucionalização das regras e procedimentos foi quando os entrevistados foram questionados a respeito da confiança comunicativa, principalmente na fala dos sujeitos B e D, ao indicarem que a transparência nas operações facilita a compreensão do que precisa ser feito, evitando mal-entendidos. De semelhante forma, a tendência da empresa em realizar reuniões periódicas para disseminar novas políticas e procedimentos é uma maneira de facilitar a institucionalização de novas práticas, conforme relatado pelos sujeitos A, B e D, quando questionados a respeito da divulgação do elemento de planejamento do Pacote de SCG.

Além das reuniões, uma segunda maneira que visa a facilitação da institucionalização dos procedimentos na Empresa I é a disponibilização das informações de forma permanente em outros canais, como *intranet* e *e-mails* corporativos. Esta ocorrência foi relatada por todos os entrevistados do Estudo de Caso I, quando questionados a respeito de

como as informações dos diferentes elementos do Pacote do SCG chegam até eles e se há um acompanhamento dessa divulgação.

Importante destacar, também, a preocupação dos entrevistados com as mudanças na estrutura que a empresa passaria nos próximos meses, devido à sua reestruturação e fusão com outra organização. Em vários momentos os entrevistados ressaltaram que sua fala estaria ligada ao momento atual, e que não têm certeza de como se configurará o futuro. Essa mudança nas políticas e procedimentos da empresa foi formal, evolucionária e regressiva (Burns e Scapens, 2000), conforme observado no relato dos entrevistados.

Tal incerteza sobre o futuro e preocupação com as mudanças advindas do processo de fusão é vista em vários momentos, especialmente na fala dos sujeitos A, quando questionado sobre os objetivos organizacionais, e E, quando questionado sobre o controle de planejamento da empresa. Particularmente, a pesquisadora percebeu que muitas informações sobre o processo de fusão ainda não estavam sendo repassadas aos colaboradores, o que pode gerar ansiedade e, eventualmente, aumento da rotatividade de funcionários, já que a dificuldade em antecipar resultados pode reduzir os sentimentos de estabilidade e tranquilidade dos colaboradores e gestores (Guerreiro et al., 2005; Angonese & Lavarda, 2014).

Portanto, considerando a estrutura do SCG vigente na organização, observa-se que, de maneira geral, todos os componentes do pacote de Malmi e Brown (2008) foram percebidos e relatados pelos entrevistados:

- Controle cultural: a empresa possui um código de ética por escrito, que também traz as condutas inaceitáveis. Crenças, missão e valores estão disponíveis em diversos canais e são transmitidos aos colaboradores no momento em que passam a fazer parte da empresa. Entretanto, não há uma reciclagem periódica formal desse tema. A empresa enfatiza que os colaboradores participem de atividades sociais, mas restringe a participação aos funcionários de níveis administrativos.
- Planejamento: nem todos os entrevistados relataram ter conhecimento ou acesso aos planos de longo prazo da empresa, informação que fica restrita à diretoria. Entretanto, há uma reunião anual com a alta gestão e os parâmetros são repassados aos demais colaboradores, seguindo a cadeia hierárquica.
- Controles cibernéticos: semelhante ao elemento anterior, nem todos os entrevistados possuem acesso ao sistema orçamentário da empresa, que restringe os dados e seu controle à área de finanças.
- Recompensas e compensação: as políticas de remuneração são claras a todos os

entrevistados, principalmente porque a empresa trabalha com um sistema de remuneração variável conforme a produção e atingimento de metas. Todos relataram, também, que o acompanhamento dessas metas é bem definido e claro, apesar de muitas métricas serem difíceis de serem compreendidas por todos, conforme relato do sujeito B.

- Controles administrativos: as funções de cada colaborador são claras, apesar do organograma da empresa toda não ser amplamente divulgado. Da mesma forma, as políticas e procedimentos de cada área são claras e estão disponíveis para cada equipe responsável na *intranet* da empresa.

Diante dessa estrutura de SCG percebida pelos colaboradores, analisam-se as possíveis relações de confiança que podem aparecer na elaboração e transmissão de informações em cada elemento do pacote. Quanto à confiança contratual, observou-se sua importância em vários momentos e em vários aspectos do SCG, principalmente quanto à compreensão das informações dos controles culturais (sujeitos A, B e C), ao entendimento (ou não) dos sistemas de recompensas e compensação (sujeitos A, B, C e D) e à clareza de papéis dos controles administrativos (sujeitos A, B, C, D e E). Não ficou clara sua ocorrência direta no planejamento e nos controles cibernéticos da empresa, pois estas informações não estão disponíveis a todos os colaboradores.

Sobre a confiança comunicativa, ressalta-se sua relação observada nas entrevistas com o compartilhamento de informações referentes aos controles culturais (sujeito B, quando relata o treinamento já com as novas diretrizes), planejamento (sujeitos A e E, quando falam sobre a disponibilidade de informações para os demais níveis da organização), recompensas e compensação (sujeito A, quando afirma que a atualização das medidas para a empresa de consultoria precisa ser melhorada) e controles administrativos (sujeito B, ante a disponibilidade de informações na *intranet* e facilidade de acesso). Entretanto, percebeu-se sua falta relativa aos controles cibernéticos, ao considerar que nem todos os entrevistados possuem conhecimento de como esse processo é elaborado.

Já o terceiro tipo de confiança analisado, a confiança de competência, indica que os funcionários possuem proximidade com seus líderes, tendo abertura para expressar sua opinião e buscar o desenvolvimento profissional (Reina & Reina, 2007). Assim, observou-se sua ocorrência com o planejamento (sujeito B, que indicou uma necessidade de melhoria na forma como é desdobrada cada ação), recompensas e compensação (sujeito A, quando indicou que existem vários momentos nos quais há uma discussão entre gestor e liderados sobre o assunto) e controles administrativos (sujeito A, quando indicou a necessidade de mais

momentos de *feedback* entre gestor e colaboradores). Entretanto, não foi verificada sua relação direta com os controles culturais e controles cibernéticos já que os funcionários não relataram uma possível abertura para sugerir alterações e melhorias.

Desta maneira, após a análise dos tipos de confiança observados referentes aos elementos do pacote do SCG, verificou-se sua ocorrência na relação direta entre líderes e liderados. Conforme relatos dos entrevistados, a confiança contratual é facilitada pela forma como o SCG está atualmente estruturado. Os sujeitos A, B, D e E afirmaram que a clareza do sistema, aliada à disponibilização de todas as informações, facilita as relações de confiança entre líderes e liderados. Sobre a confiança comunicativa, indica-se que os sujeitos B e D acreditam que a transparência nas ações diárias facilita a ocorrência deste tipo de confiança, pois o acesso às informações reduz o espaço para erros, permitindo o sentimento de pertencer ao local de trabalho. O terceiro tipo de confiança, a confiança de competência, foi percebida pelos entrevistados como a disponibilidade do líder em buscar a contribuição do seu colaborador, principalmente no relato dos sujeitos B e C.

Por fim, ao se analisar as respostas dos entrevistados sobre os objetivos organizacionais da empresa, constata-se que esta informação não é muito clara para todos, apesar de reconhecerem os objetivos de sua área. Portanto, a empresa segue o conceito do desdobramento vertical de objetivos, conforme exposto por Brodbeck et al. (2003). De acordo com relato do sujeito B, que afirmou que “o grande objetivo da empresa é sempre ser líder na qualidade, ser líder em serviços da nova geração”, acredita-se que a empresa segue a linha da eficácia externa, exposta por Kilmann e Herden (1976), na qual a organização busca maximizar o nível de satisfação da sociedade com a empresa.

4.2.1.5 Análise da percepção dos entrevistados após a fusão da empresa I

Aproximadamente um ano após as entrevistas iniciais, a pesquisadora retornou à empresa, visando uma análise da confiança e do SCG no momento após a fusão. Desta vez, o contato foi realizado diretamente com a Diretoria de Controle de Gestão, que prontamente conseguiu uma autorização junto ao RH para prosseguir com esta nova etapa da pesquisa. A Diretoria forneceu o *e-mail* e telefone dos entrevistados e a pesquisadora contactou pessoalmente cada um deles.

Os sujeitos A e D atenderam ao pedido de participar novamente da pesquisa logo no

primeiro contato, sugerindo uma data de sua disponibilidade para a gravação da entrevista. Contudo, o retorno ao sujeito C ficou prejudicado, visto que estava em férias no contato inicial e em um segundo momento seu *e-mail* não mais recebia mensagens. Acredita-se que ele fora desligado da empresa após seu retorno das férias. Por sua vez, os sujeitos B e E aceitaram em um primeiro momento participar da nova etapa da pesquisa. Entretanto, quando solicitado que indicassem uma data para agendar as entrevistas, não mais responderam às tentativas de comunicações.

De certa forma, acredita-se que o poder representado pela presença do gestor de RH na realização das entrevistas iniciais, incentivou a participação dos funcionários, o que não fora verificado nesta segunda parte das entrevistas. Porém, a participação dos sujeitos A e D proporcionou resultados válidos nesta análise da percepção dos constructos após a fusão.

A respeito da forma como o processo de fusão ocorreu, o sujeito D indicou que “toda a empresa teve a informação ao mesmo tempo, através de comunicados”. Além disso, indicou a existência de um programa de junção da marca, no qual toda a empresa foi envolvida e que englobou diversas fases. O sujeito D teve a oportunidade de participar da programação e das reuniões nas quais as fases foram definidas e concluídas.

Conforme relatos do sujeito A, as informações sobre o processo de fusão chegaram a seu conhecimento diretamente por seu gestor, que a todo momento indicava o que aconteceria com os funcionários, em uma tentativa de não diminuir a produtividade. Entretanto, apesar de ter revelado em alguns momentos na entrevista inicial que os objetivos e valores da empresa seriam alterados, desta vez o sujeito A relatou que não houve mudanças, tanto nos objetivos, quanto nas normas, crenças e valores que a empresa compartilha com seus funcionários. Em sua percepção, o código de ética também não havia sido alterado até o momento.

Isto também foi indicado pelo sujeito D, que revelou que “o principal objetivo da minha área é garantir a satisfação e a melhor experiência do cliente, e continua sendo”. De igual forma, o sujeito D não observou alterações nas normas, crenças e valores e no código de ética.

Até o momento da realização das entrevistas, os dois sujeitos não haviam observado alterações no processo de seleção e treinamento dos funcionários, na forma de transmissão dos planos de curto e longo prazo e na forma de transmissão das informações sobre o orçamento. Entretanto, ambos observaram alterações no monitoramento e sistema de recompensas dos funcionários. Para o sujeito D, esta mudança foi positiva, com algumas alterações em valores de benefícios; as novas metas foram comunicadas para toda a empresa e a forma de transmissão foi considerada válida, pois todos tiveram acesso aos novos valores. Já

o sujeito A não acredita que a mudança foi positiva, pois a forma de repasse das informações prejudicou a compreensão dos funcionários: “O ponto que eu mudaria é que as metas são divulgadas já com o mês em andamento; na minha visão temos que ter as metas antes do mês iniciar”, ou seja, a falta de tempestividade das informações acaba dificultando o alcance das novas metas.

A respeito do organograma formal de atividades, o sujeito D afirmou que não houve mudanças. Entretanto, o sujeito A indicou haver alterações, divulgadas pelo RH, e que a forma de transmissão foi positiva e válida. Nenhum dos dois sujeitos teve seu cargo alterado após a fusão.

Sobre o sentimento de confiança após a fusão, o sujeito A relatou que o processo de fusão não alterou sua relação com seus colaboradores e que manteve seu sentimento de confiança no seu gestor. Contudo, indicou uma sugestão para que a fusão auxilie a aumentar a confiança entre líderes e liderados. Para o sujeito A,

O processo de fusão na minha visão foi muito rápido e sofrível principalmente para os cargos mais operacionais. Não tivemos tempo nem forma correta de que a informação chegasse ‘até a ponta’. Muitas coisas aconteceram de forma ‘atropelada’ e, acabamos aprendendo com as dores da mudança.

Para o sujeito D, a forma como o processo de fusão foi realizado modificou sua relação com seus colaboradores, pois “em princípio causou alguma insegurança nas pessoas, o que é normal em todo processo de fusão; porém, como as informações foram sendo passadas de acordo com as mudanças, esse sentimento foi se diluindo”. O sujeito D acredita que manteve o grau de confiança que possuía com seu gestor e entende que o processo foi muito transparente, não indicando sugestões para melhoria e aumento do sentimento de confiança.

Diante destes relatos dos sujeitos A e D, observa-se que a transparência no processo novamente é relatada como ponto chave para que a confiança exista na organização, mesmo em momentos de mudança estrutural da empresa. Contudo, o sujeito D participou de reuniões e da programação para junção das marcas, portanto, sua visão sobre transparência dos processos difere dos demais funcionários que não tiveram tal oportunidade. Isto aparece no relato do sujeito A, que indicou que o processo foi rápido e que muitos funcionários não tiveram tempo de compreender o que estava ocorrendo. Assim, o relato do sujeito A corrobora o exposto por Guerreiro et al. (2005) e Angonese e Lavarda (2014), quando indicaram que a mudança pode reduzir sentimentos de estabilidade e tranquilidade dos funcionários, aumentando a rotatividade e o absenteísmo.

Importante ressaltar, também, que à época da realização das primeiras entrevistas, os sujeitos relataram que poderiam haver mudanças em toda a estrutura da empresa, o que não fora confirmado pelo relato dos sujeitos A e D, visto que apenas o monitoramento e sistema de recompensas fora alterado. Conforme o sujeito A, o organograma das atividades também fora alterado, o que não foi observado pelo sujeito D.

Diante disso, acredita-se que o processo de fusão foi percebido de forma diferente para gestores e funcionários, sendo que áreas mais operacionais acabaram sendo deixadas em segundo plano, conforme indicado pelo sujeito A. Apesar da confiança de competência ter sido observada no relato do sujeito D, que foi envolvido no processo ao participar das reuniões para definição das etapas de realização da fusão, a confiança contratual pode não ter sido observada por todos os funcionários, visto que a falta de algumas informações pode ter prejudicado o gerenciamento das expectativas dos liderados. De igual forma, a confiança comunicativa foi observada pelo sujeito D, que teve acesso às informações, mas pode não ter sido observada pelos demais funcionários, que não tiveram esse mesmo acesso, conforme indicado pelo sujeito A.

No tópico a seguir, encontram-se os dados e a análise referente ao Estudo de Caso II.

4.2.2 Estudo de Caso II

O contato inicial da pesquisadora com a empresa participante do Estudo de Caso II foi realizado em janeiro de 2016, em uma das sedes comerciais da empresa. O pedido foi prontamente atendido e os respondentes se mostraram interessados com os resultados que a pesquisa poderia alcançar, inclusive beneficiando ações futuras e planejamentos da organização. Esta empresa é do ramo financeiro, focando suas atividades em crédito consignado, crédito imobiliário, crédito para médias empresas e seguros. Foram visitadas três sedes em Curitiba/PR: uma sede comercial, uma sede administrativa e a diretoria da instituição. As entrevistas foram agendadas e realizadas no final de janeiro e início de fevereiro de 2016, conforme a disponibilidade dos entrevistados.

Semelhante ao Estudo de Caso I, antes da realização de cada entrevista, a pesquisadora garantiu o sigilo das informações que os entrevistados porventura não se sentiriam a vontade de divulgar. Ressaltou, também, que não seria necessário que os entrevistados divulgassem informações sensíveis ou dados financeiros da empresa. Além

disso, garantiu que o nome da organização e dos seus funcionários não seriam divulgados. Estas informações estão documentadas no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido assinado pelos participantes, disposto no Apêndice A.

Quanto aos entrevistados, participaram do estudo três líderes (sujeitos F, H e I) e um liderado (sujeito G):

- Sujeito F: gerente comercial da regional de Curitiba; está no cargo há oito anos e na empresa há 11 anos;
- Sujeito G: consultor comercial; está no cargo e na empresa há quase um ano;
- Sujeito H: diretor comercial de relações com pessoa jurídica e fundador da empresa; e
- Sujeito I: gerente de produto e de *BackOffice*; está no cargo há três anos e na empresa há 16 anos.

O Estudo de Caso II teve um total de 180 minutos de gravação e a pesquisadora visitou a empresa em três ocasiões, conforme a disponibilidade de datas dos respondentes. A respeito das impressões iniciais gerais das entrevistas pela pesquisadora, ressalta-se que, na fala dos sujeitos F e G se percebeu a importância da proximidade dos colaboradores com a presidência da empresa. O presidente, sempre que possível, marca reuniões com os gestores e ao menos uma vez por ano com todos os colaboradores. Isto foi indicado como algo importante, pois demonstra que os colaboradores têm valor e que a empresa os respeita.

Nos itens a seguir, encontram-se os dados obtidos nas entrevistas referentes ao pacote do SCG, confiança e objetivos organizacionais da empresa, bem como a análise dos mesmos e discussão com a teoria.

4.2.2.1 O pacote do Sistema de Controle Gerencial na empresa II

De forma semelhante ao Estudo de Caso I, questionou-se aos participantes do Estudo de Caso II sobre sua visão a respeito dos cinco elementos componentes do pacote de SCG de Malmi e Brown (2008). A respeito dos **controles culturais**, primeiro elemento do pacote de SCG, o sujeito F afirmou que a disponibilidade das informações sobre os valores, crenças e normas da empresa é constante, inclusive sendo divulgado no portal da *internet* para toda a comunidade acessar. Segundo ele, a informação está disponível em quadros dispostos em todos os ambientes de trabalho, visando a fixação por parte dos colaboradores.

A respeito do código de conduta, o sujeito F afirma que esse material está disponível por escrito e que traz, inclusive, as condutas inaceitáveis:

Escrito e disponibilizado; sempre que um funcionário entra na empresa ele tem que ler e no final ele tem que responder um pequeno questionário para daí dar entendimento à leitura e daí ele assina um documento informando que leu e está de acordo com o código.

O mesmo fora dito pelo sujeito I, a respeito da disponibilização do código para o novo funcionário e da necessidade de sua aceitação mediante assinatura em termo específico. O sujeito H também reforçou o caráter do código de condutas, afirmando que é um documento global da empresa, e que o mais importante é a postura ética dos colaboradores:

[...] A gente tem uma cultura ética muito forte que é disseminada ao longo dos anos. A própria postura, mais do que o escrito é a atitude de todos que dá o tom do comportamento geral. Mas a gente tem um código de ética sim; ele é disponibilizado no *site* e funciona bem legal. Ele consegue ser facilmente compreensível pelos clientes internos e externos.

O sujeito I também afirmou que estas informações ficam disponíveis no portal da empresa. Para o sujeito G, ele teve conhecimento destas informações já no dia de sua contratação:

Fiz vários treinamentos inclusive, fiquei quatro dias no banco fazendo treinamento em todas as áreas, para justamente pegar o foco do banco e treinamento em *compliance*, que é a área de *marketing*, que é onde eles deixam claro qual é a visão do banco, qual é o plano estratégico, enfim, para o funcionário se tornar a longo prazo um bom profissional.

O sujeito G afirmou, também, que há um acompanhamento mensal do novo funcionário, a fim de verificar se está conseguindo seguir as políticas do banco.

Já sobre o incentivo que a empresa tem em atividades sociais para reforçar valores, crenças e normas para colaboradores, o sujeito F afirma que tais estímulos existem, e que os funcionários são convidados a ajudar em situações de calamidade extremas, como, por exemplo, doação de alimentos e roupas para pessoas que são afetadas por enchentes. Ele ressaltou, porém, que tais ações são voluntárias e que a empresa não obriga nenhum funcionário a participar. Dito isso, afirmou que a participação nessas ações acaba refletindo na vida pessoal dos colaboradores, na sua própria, em particular, pois indicou que sempre tenta “fazer alguma coisa para ajudar o próximo”.

O sujeito I comentou sobre a periodicidade destas ações, que, segundo ele, é bem

frequente, “quase que semanais”. Por sua vez, o sujeito H contou que as políticas de incentivo a ações sociais antes eram descoordenadas, ou seja, cada área da empresa realizava a sua ação. Atualmente, existe um instituto interno que gerencia estas ações, com inclusão de parcerias com entidades “filantrópicas, hospitais, creches, uma série de ações ordenadas hoje que vem sendo tocadas de uma forma mais organizada”.

A respeito do segundo elemento do pacote de SCG, o **planejamento**, o sujeito G afirmou que tem conhecimento dos planos de curto e médio da empresa, entretanto, acredita que os planos de longo prazo, pela sua própria natureza estratégica, estão restritos ao conhecimento da diretoria. Segundo eles, estas informações chegam a seu conhecimento por meio do seu gestor imediato, em reuniões semanais.

O sujeito I também reforçou este caráter de seletividade das informações, ao indicar que os planos de ação de longo prazo são escritos, mas não são formalizados a todos os colaboradores:

[...] porque às vezes tem muitas situações pontuais que são estratégicas pro banco, então se isso vazar pro mercado, como o banco é uma empresa de capital aberto, isso pode acabar privilegiando alguns ou até mesmo fazendo com que algum investidor saia ou outro entre por ter essa informação privilegiada. Então isso normalmente fica mais em um nível ou de médio prazo, só o macro, não o desdobramento passo a passo.

Quanto ao terceiro elemento do pacote do SCG, os **controles cibernéticos**, o sujeito F indicou que o processo de elaboração do orçamento na empresa é realizado “de baixo para cima”, ou seja, cada área elabora seu orçamento que é levado à diretoria para aprovação:

O orçamento ele é de baixo para cima. Somos nós, nós quando eu digo a minha área, faz o orçamento tanto de despesa quanto de receita que ela espera entregar no próximo ano. Aí é avaliado pela diretoria se aquele orçamento está adequado com a realidade, primeiro da empresa, nas necessidades da empresa. E aí estando certinho, correto, por exemplo, os custos estão de acordo com um histórico, não estamos aumentando demais os custos, ou então os custos que estão sendo aumentados têm um porquê de ocorrerem e mesmo de receita que a gente gera para a instituição, estão de acordo com uma realidade do mercado hoje, estão de acordo com um histórico da empresa, vai conseguir suplantando o lucro mínimo que a empresa precisa para se sustentar. E aí, estando de acordo, é aprovado. Quem faz somos nós e aí encaminha para diretoria, presidência e aí sim vem aprovado ou não. Quando não é aprovado, a gente refaz, ajusta os pontos indicados e daí a gente devolve. Por exemplo, a quantidade de pessoas que vão trabalhar na área, a gente entende as necessidades e propõe. E aí algumas são aceitas, outras não. As que não são a gente acaba adequando ou buscando uma outra alternativa.

Para o sujeito G, a informação sobre os valores orçamentários está disponível, mas o processo de elaboração envolve apenas a gestão. Os gestores também ficam responsáveis pelo

monitoramento do acompanhamento das metas orçamentárias e repassam essas informações para os demais funcionários. O sujeito I corroborou a informação de que a elaboração do orçamento fica a cargo da gestão.

Sobre os controles financeiros existentes para acompanhar o desempenho dos colaboradores, o sujeito F informou que a empresa trabalha com o sistema de metas, que são propostas e acompanhadas pela própria área, mediante aprovação da diretoria e observação da realidade do mercado:

Hoje a gente tem alguns controles. Primeiro, assim, como a gente está em uma área comercial o primeiro controle é meta. Como somos nós que propusemos a meta, a gente está sabendo que é aquilo que a gente precisa entregar e como fomos nós e ela foi aprovada, os colaboradores sabem o que eles precisam fazer e sabem que tem como fazer. Então isso é o primeiro indicador de avaliação. Mas fora ele a gente tem indicadores de produtividade, por exemplo, no caso aqui da equipe, quantos correspondentes atende, quantas visitas fazem por mês, qual a efetividade dessas visitas. O que eu quero dizer com isso, tem um plano de ação, olha, foi proposto tais ações, as ações deram resultado, ou seja, você alcançou seu objetivo. Ah, foram propostas algumas, não deram resultado, o que você vai fazer para corrigir. Então a gente tem esse indicador [...]. A gente tem planos de ação que a gente tem que cumprir ao longo do ano, dentro do período, claro.

Portanto, sobre o monitoramento destas metas, o sujeito F afirmou que há um plano de desenvolvimento para cada equipe, elaborado conforme a necessidade e pelo nível imediatamente superior. Neste plano de desenvolvimento, há um acompanhamento oficial de cada funcionário, realizado trimestralmente e incluindo gestores e diretores, visando a avaliação do comportamento geral do colaborador e sua relação com as metas da empresa. Segundo ele, o *feedback* para o colaborador é sempre realizado no momento da avaliação presencial:

Esse plano de desenvolvimento como acontece, o colaborador responde o questionário; o mesmo questionário eu respondo a respeito dele. Ele responde a respeito do que ele acha dele; eu respondo do que eu acho daquelas competências e daí a gente faz uma entrevista de consenso, aí a gente senta, “olha, eu acho que aconteceu isso, aconteceu aquilo, você tem a desenvolver isso você tem isso como ponto forte”. Aí a gente chega nesse consenso que vai gerar esse plano de desenvolvimento dele.

Sobre o quarto item do pacote de SCG, o sistema de **recompensas e compensação**, o sujeito F explicou como funciona o processo de seleção dos funcionários novos:

Como é feito o processo de seleção. Vamos começar pelo processo de seleção. O processo de seleção é realizado através primeiro da coleta de candidatos, ou através do site do banco ou através de indicação, ou até através de currículo que a gente receba *in loco*. Então essa é a forma que a gente busca esses candidatos. Aí o capital

humano nosso, que é o RH, ele acaba fazendo uma pré-seleção, então ele vai analisar o currículo, verificar se o candidato tem o perfil adequado para aquela vaga específica, e aí sim vai chamar para a primeira avaliação. Essa primeira avaliação é feita com base em testes, tanto escritos quanto orais. Estes testes pra analisar o perfil do candidato pra vaga, se ele tem o conhecimento mínimo desejado para aquela vaga, e também feito por psicólogas, para avaliar se ele tem o perfil psicológico e de personalidade também adequado para aquela vaga. Após isso, os candidatos selecionados são encaminhados então, no meu caso, para mim, aí eu faço avaliação tanto de experiência quanto do perfil da pessoa e aí eu faço a seleção. Dependendo da vaga eu ainda faço uma consulta ao meu superintendente, para ter uma segunda opinião e aí a gente toma uma decisão então em conjunto, na verdade, em três pessoas, o capital humano, eu e o meu superintendente. É dessa forma que a gente atua. Principalmente em vagas de gestão ou de especialista, no caso aqui eu tenho consultores. Quando são vagas de assistente e estágio, que a gente acaba contratando também, eu acabo fazendo essa avaliação sozinho, enfim, me sinto tranquilo para fazer isso.

Já sobre o processo de treinamento, o sujeito F afirmou que quando o funcionário é contratado passa um período de quatro a cinco dias conhecendo a empresa e suas áreas estratégicas, a fim de se ambientar e conhecer a organização como um todo. Após isso, passa por um período de adaptação à função, no qual acompanha outros consultores por um mês aproximadamente. Depois, passa a trabalhar sem supervisão direta. Em sua visão, esta forma de treinamento é adequada, pois os resultados obtidos estão sendo positivos. Contudo, acredita que às vezes falta tempo para realizar reciclagens, um ponto que poderia ser aprimorado, em sua visão.

Quanto ao acompanhamento dos funcionários, o sujeito H disse que a implantação das avaliações de desempenho individuais facilitou esse processo e que são aplicadas a todos os funcionários, até mesmo ao presidente da empresa:

[...] Então todas as pessoas, isso gera uma trilha de desenvolvimento, o resultado final dessa análise pontual e individual é uma trilha de desenvolvimento, e no semestre seguinte, então, a pessoa novamente é submetida a outra análise de desempenho aonde a gente vai ver se os *gaps* apontados no passado foram minimizados. Então eventualmente você pode pegar um funcionário e entender que ele se expressa mal e propor a ele leitura e exposição maior a reuniões, um curso de comunicação, então ao longo do semestre ele tem que voltar numa nova análise e contar se ele conseguiu evoluir ou se ele precisa de mais ajuda. A gente consegue aqui o que a gente chama de reuniões de *feedback*, e disseminar isso em toda a empresa. Esse ano a gente vai começar com uma análise 360 graus a nível de diretores. Então a gente vai fazer a primeira etapa, que a gente vai contratar externamente, ao invés de fazer interno, justamente para fazer uma coisa mais organizada. Então vai ser a primeira vez que a gente vai fazer uma análise 360.

Conforme o sujeito I, o acompanhamento do novo funcionário é realizado por meio de um “padrinho”, ou seja, outro funcionário da empresa acompanha o colaborador e o auxilia na ambientação, permitindo a disseminação da cultura do departamento e promovendo sentimentos de acolhimento.

A respeito do sistema de recompensas e compensação, especificamente, o sujeito G afirmou que os colaboradores têm acesso a um placar diário, disponibilizado via *e-mail*, com o total de sua produção do dia anterior. Ele acredita que este sistema facilita o acompanhamento do atingimento das metas.

Com relação ao quinto item do pacote de SCG, os **controles administrativos**, o sujeito F afirmou que existem organogramas formais e fluxogramas escritos para cada função dentro da empresa, sendo altamente difundido no portal do colaborador. Há a indicação, inclusive, de qual o perfil adequado para se alcançar determinada posição, o que possibilita ao colaborador uma visão de futuro, vislumbrando em qual posição pode chegar, já que a empresa valoriza a promoção do talento interno para exercer novas funções.

Conforme relato do sujeito F, as políticas e procedimentos também estão formalizados. Este documento foi elaborado pela primeira vez há cinco anos e é revisado anualmente, ficando disponível no portal do colaborador. Assim, havendo trocas de funções ou saídas de funcionários, as informações não são perdidas e os procedimentos podem continuar a ser realizados da mesma forma. O sujeito I corroborou a informação de que as políticas ficam disponíveis na *intranet*, e que a divulgação é realizada pelo setor de *Compliance*.

Para o sujeito G, esta informação das políticas e procedimentos chegou a seu conhecimento no momento de sua contratação. Além disso, todas as alterações nos cronogramas são comunicadas pelos gestores. Em sua visão, essa forma de transmissão das informações pela gestão é adequada, pois:

Eu creio que sim [é adequada], porque aí fica mais formal, documentado mesmo, e a gente tem como olhar lá o que, tanto da parte deles de como a gente está se saindo, quanto da nossa. Então eles têm essa preocupação de deixar o funcionário muito a par de tudo o que acontece dia a dia dentro do banco.

No relato do sujeito H, percebeu-se a importância da rigidez das linhas de autoridade para a empresa, pois cada função tem sua meta que precisa estar alinhada à estratégia da empresa, que, por sua vez, está alinhada ao orçamento de médio e longo prazo. Explicou, também, que há um canal de comunicações entre funcionários e gestores, a fim de que possam expressar sua opinião e propor melhorias ao sistema vigente:

Primeiro a gente tem um site institucional, que funciona legal, que a gente entende que é o fórum interno de disseminar todas as políticas e novidades e programas e comunicados. Nós temos um negócio legal que é a carta do presidente, então mensalmente nosso presidente escreve uma carta para toda a rede, que é postada no

site e ali a gente faz uma avaliação do mês, dos programas, elogia-se o que foi bem, observa-se o que precisa de correção. Então funciona muito legal. E a gente tem também um programa [...]; é um prêmio que aqueles funcionários que propuserem a melhoria de um processo que traga eficiência ou algum benefício financeiro para a empresa, mas não só financeiro, mas sim eficiência também. Ele é premiado, ele sai no *site*, é o presidente que participa, então, este é um programa constante e todo mês tem alguém sugerindo, dando alguma ideia que facilite um processo que suporte uma etapa que toma tempo, ou alguma coisa de sistema, sempre tem. Viagens, despesa, funciona bem legal, bacana.

Conforme relato do sujeito I, o canal de comunicação com o gestor é aberto, por ser um valor cultural da empresa. Entretanto, se o colaborador não se sentir à vontade para falar algum assunto pessoalmente, há um *link* no portal que possibilita a realização de pedidos, sugestões ou críticas em sigilo. Isso evita a exposição do funcionário a situações constrangedoras, em sua visão.

No próximo item, é analisada a percepção de confiança entre líderes e liderados verificada nas entrevistas com os gestores e colaboradores da empresa II.

4.2.2.2 A relação de confiança entre líderes e liderados na empresa II

A relação de confiança entre líderes e liderados foi questionada aos participantes do Estudo de Caso II por meio de indagações que buscassem delimitar os três tipos de confiança na organização: contratual, comunicativa e de competência. A respeito da **confiança contratual**, o sujeito F acredita que ela ocorre em seu setor, principalmente porque busca um relacionamento de parceria com seus colaboradores:

Eu tenho uma forma de conduzir a equipe que é uma forma assim de muita parceria. Na verdade, eu não gosto daquela visão do chefe, do: eu mando, faça porque eu mando. Eu gosto muito da questão: vamos fazer junto porque isso daqui vai ser bom para vocês e para mim. E, modéstia a parte, eu acho que eu tenho uma equipe muito boa. O ano passado a gente teve algumas mudanças porque, enfim, colaboradores saíram, mas eu acho que a gente conseguiu em pouco tempo ajustar a equipe e hoje a gente tem um relacionamento muito bom. Então, assim, eu prefiro ganhar eles na confiança. Eu prefiro que eles confiem no que eu faço e no que eu falo, mas de uma maneira que não preciso me impor. Eu prefiro mostrar para eles porque é importante a gente fazer e porque que é importante eles desempenharem essa função porque daí eles mesmos vão entender e eu não preciso ficar cobrando. Isso é a forma como sempre conduzi as equipes que eu já geri dentro do banco.

Na visão do sujeito F, este sistema de controle atual da empresa facilita a disseminação da confiança entre líderes e liderados, pois, com a formalização, há sempre um

local onde o colaborador pode consultar as informações e sanar dúvidas:

[...] Na verdade, além de auxiliar, tem muitas situações que o colaborador mesmo pode se sentir um pouco constrangido de perguntar. E ele tem onde buscar. Mas mesmo se ele não sentir esse constrangimento e perguntar eu vou buscar resolver isso para ele. Mas com certeza auxiliar, até porque a visão e a missão do banco e os valores eles tem que estar sempre lá para lembrar, porque ética, por exemplo, é uma situação que no dia a dia às vezes você se depara e você tem que pensar: poxa, isso é ético, é o que o banco espera, como deve ser minha conduta. Até mesmo porque como a gente lida com o canal de vendas, a gente todo dia tem situações de conflito entre parceiros. E aí a gente tem que conduzir de uma forma muito ética para que não tenha problema de relacionamento com nenhum dos dois. E aí eu acho que a gente tem conseguido, nunca tivemos problemas, que eu me lembre.

Para o sujeito H, esta formalização facilita a vida de todos, pois permite que o funcionário saiba o que é esperado dele e o que ele precisa fazer para continuar na empresa. Indicou, também, que trabalham com um método de acompanhamento de metas no qual “para todas as metas e atividades a gente descreve um plano de ação prévio e analisa ao longo dos meses, avaliando se o plano de ação está sendo eficiente ou não e vai corrigindo ele ao longo dos meses”. Já para o sujeito G, o mais importante é focar seu trabalho em ações que possam aumentar a confiança de seu gestor, pois almeja um crescimento na empresa.

O sujeito I também reforçou a importância da formalização dos procedimentos, visto que facilita a compreensão do que é esperado por cada parte. Além disso, indicou que a confiança é o principal elemento para tornar a formalização eficaz:

[...] Mas acho também que o principal elo entre o colaborador e o gestor é a confiança. É o dia a dia, é a interação que os dois têm, porque não adianta nada se eu tiver uma norma e a prática for diferente do que está escrito na norma nós não vamos chegar em lugar nenhum. Ele não vai sentir que aquilo ali é verdade, que ele faz parte do processo, que é possível realmente seguir aquilo que está escrito.

A respeito da **confiança comunicativa**, o sujeito F indicou que o principal comportamento do colaborador para demonstrar confiança é seu comprometimento com os resultados, e a abertura com o gestor para tratar sobre eventuais problemas:

O principal eu acho é comprometimento dele com o resultado e a confiança dele em se ele errar ele vir e falar sem ter medo de ‘poxa, aquilo vai me gerar uma punição, vou ser mandado embora por isso, por aquilo’. Até porque eu acho que não é um erro que leva uma pessoa a perder o emprego, é uma série de coisas. Então eu tento sempre deixar eles muito a vontade para que: aconteceu um problema, aconteceu um erro, eles me reportam e a gente corrige o processo. Ou então treinamos. Ou o processo está incorreto ou falta treinamento. Então eu acho que são esses dois sentidos. E tento conduzir dessa forma, comprometimento e confiança.

Já na visão do sujeito G, os principais comportamentos são o respeito mútuo, o foco no trabalho e mostrar ao gestor que pode ser o braço direito que ele espera que seja. Para o sujeito H, a empresa busca disseminar o “comportamento de dono” em cada funcionário, ou seja:

A gente tenta disseminar aqui a ‘cabeça do dono’. A gente quer que cada funcionário se porte como o dono da empresa, quer dizer, seja na economia, seja na busca de receita, seja na melhoria de processo. Então são dois itens: primeiro que eles estejam orientados para resultado, desde que a gente deixe-os ciente desse resultado, e que tenham cabeça e posicionamento de dono. Isso é fundamental. A gente estuda muito estas empresas e eles conseguem disseminar nas pessoas a cabeça do dono. A cabeça do dono é o cara que ao invés de pegar um táxi para ir ao aeroporto pega o ônibus que paga a metade do preço, é ele ver um processo errado e nos alertar ‘olha, tem um processo errado que tá nos fazendo perder dinheiro, ou nos fazendo decantar um cliente’. De modo geral, a gente tenta que eles tenham a cabeça do dono.

Na opinião do sujeito I, esta visão faz com que os colaboradores sejam estimulados a pensar de forma diferente, ou seja, a construir os resultados em equipe, facilitando a evolução da empresa.

Já sobre a **confiança de competência**, o sujeito F indicou que os colaboradores ajudam muito em seu desenvolvimento pessoal e que sempre busca realizar cursos de aperfeiçoamento para melhorar suas habilidades de gestão:

Eu, particularmente, estou fazendo um processo de *coaching* que começou porque a instituição entendia que aquilo era importante para o meu desenvolvimento, mas hoje eu mantenho de forma pessoal. E eles me auxiliam muito, porque inclusive nesse processo de *coaching* que eu faço tem *feedback* 360 graus, então recebo *feedback* deles de forma confidencial, não sei quem está dando o *feedback* para também evitar qualquer tipo de mudança de comportamento em relação. Eles fazem esses *feedbacks* confidenciais para essa pessoa que presta o *coaching* para mim, que é a minha treinadora. Recebo do meu gestor da mesma maneira, inclusive recebendo de clientes, alguns clientes também participam desse processo para eu tentar evoluir. Eu, particularmente, já tenho assim na personalidade bastante abertura para falar: olha isso aqui não foi legal do jeito que você conduziu, não gostei, mas assim, eu acho que com uma pessoa mediando isso facilita, porque eles se sentem mais à vontade ainda para expor sem ter medo de: ah, poxa, vou ser punido ou alguma coisa assim.

O sujeito G também afirmou ser importante o papel do seu gestor em seu desenvolvimento pessoal, pois espera dele atitudes que não sejam de um “carrasco”.

No próximo item é analisada a percepção dos respondentes sobre os objetivos organizacionais da empresa, conforme as informações que chegam até cada um.

4.2.2.3 Os objetivos organizacionais percebidos na empresa II

Neste bloco de questões da entrevista semi-estruturada, os participantes foram convidados a expor seu conhecimento e opinião sobre o processo de estruturação dos objetivos organizacionais da Empresa II. O sujeito H indicou como funciona o processo de estabelecimento de metas e objetivos da empresa:

Nós temos uma área de planejamento que foi criada especificamente para passar para o papel todas as determinações que venham do Conselho de Administração, porque a gente é de capital aberto. Essas macro-metas vêm para a diretoria executiva, que formalizam elas através de orçamentos, planejamentos estratégicos, pela área de planejamento que tem a função de passar isso para o papel, consolidar e submeter à diretoria que submete ao Conselho de volta. Nós, há poucos anos, vamos evoluindo muito nisso, mas agora a gente decidiu que a gente tem que ter um orçamento de cinco anos. Nesse orçamento de cinco anos então, é feita uma série de premissas de crescimento, sempre de acordo com as expectativas dos acionistas e do Conselho de Administração. E aí a gente usa uma série de variáveis subjetivas, de mercado, ou do próprio Banco Central que permita a gente desenhar isso ao longo dos anos. No Brasil é muito difícil acertar. Se você pegar o quadro de hoje, quando é que a gente imaginou que este quadro de hoje de taxa de juros, inflação, dólar, teríamos ele há um ano e meio atrás. Mas, de qualquer forma, a gente desenha esse orçamento de cinco anos e a gente submete ele a correções ao longo do tempo. Mas ele não deixa de ser o grande norte nosso para traçar as metas de curto, médio e longo prazo. Aí tem todo um acompanhamento das metas, que são acompanhadas diretamente pelo próprio presidente com os diretores, que desdobram para os supervisores, que desdobram para os gerentes, então a gente está super organizado nesse aspecto. Bastante formal, eu diria.

Conforme relatos do sujeito F, durante a mesma semana da realização desta entrevista, o presidente da empresa havia participado de uma reunião com todos os gestores e diretores para apresentar o plano estratégico do banco para daqui a cinco anos. Portanto, até o ano de 2020, o entrevistado já tem conhecimento sobre aonde o banco quer chegar. Afirmou, também, que este procedimento é realizado sempre no início de cada ano, ressalvadas as devidas alterações ao longo do tempo. Após essa reunião, ocorrerá a comunicação e desdobramento para os demais colaboradores da empresa; isto significa que todos terão acesso aos planos da empresa para os próximos cinco anos. Na visão do sujeito F, este processo é bastante eficaz, pois é o presidente cedendo espaço e conversando com todos; para ele: “essa proximidade gera bastante confiança e bastante inserção de conteúdo”.

O sujeito I também corroborou a informação de que o planejamento de longo prazo é realizado para um período de cinco anos, que advém da diretoria da empresa. Ao longo dos anos, as metas vão sendo desdobradas pelo Conselho de Administração, presidência, diretoria para então chegar aos demais colaboradores. Indicou, também, que participou da última

revisão da missão, valores e objetivos de cada área, momento no qual houve a realização de um fórum de discussão com os gestores, possibilitando que eles tivessem voz no processo.

Para o sujeito G, os objetivos organizacionais chegam até ele por meio das metas para evolução da empresa. Segundo seu conhecimento, os objetivos são elaborados pelos gestores e pela diretoria, e a forma de transmissão é muito clara, pois a meta “nunca é fora do normal”. Assim sendo, não saberia dizer alguma sugestão de melhoria para este processo, pois as metas são acessíveis e passíveis de serem alcançadas.

No item a seguir, as falas dos entrevistados foram analisadas e discutidas conforme a teoria, a fim de promover o entendimento das relações existentes entre os constructos analisados nesta Tese.

4.2.2.4 Análise das características institucionais da organização, do SCG, da confiança e dos objetivos organizacionais na empresa II

Em primeiro lugar, na análise dos dados obtidos com as entrevistas do Estudo de Caso II, destaca-se a importância da formalização de hábitos e rotinas em regras e procedimentos na empresa, fornecendo coerência para as ações do grupo e institucionalizando a atuação das pessoas (Burns & Scapens, 2000). Conforme relato do sujeito F, os procedimentos passaram a ser formalizados a fim de evitar que as informações sejam perdidas em eventuais trocas de funções ou saídas de funcionários da empresa.

Portanto, considerando a estrutura do SCG vigente na organização, observa-se que, de maneira geral, todos os componentes do pacote de Malmi e Brown (2008) foram percebidos e relatados pelos entrevistados:

- Controle cultural: há uma disseminação dos valores, crenças e normas da empresa desde o momento em que o novo funcionário é contratado. Ocorre um reforço destes conceitos de forma constante, via portal do colaborador ou em cartazes espalhados ao longo do ambiente de trabalho. O código de ética também aborda as condutas inaceitáveis e todos os funcionários precisam assinar um termo afirmando que têm conhecimento do que está exposto no documento. Quanto às atividades sociais, a empresa incentiva a participação de todos, mas de forma voluntária.
- Planejamento: os planos de curto e médio prazo da empresa estão disponíveis a todos os funcionários, principalmente porque antecedem o estabelecimento das metas. Já os

planos de longo prazo, por serem estratégicos e envolverem informações sensíveis, ficam restritos à diretoria.

- Controles cibernéticos: orçamentos são realizados “de baixo para cima”, ou seja, cada área elabora o seu plano que é submetido à aprovação pela diretoria. Os controles financeiros de meta são elaborados por cada área, conforme análise dos períodos anteriores, e seu acompanhamento é diário.
- Recompensas e compensação: após o processo de seleção, o novo funcionário é acompanhado por um “padrinho”, responsável pelo acolhimento do colaborador e pela sua adequação às políticas da empresa. Há avaliações de desempenho periódicas e os funcionários são acompanhados pessoalmente pelos gestores.
- Controles administrativos: os organogramas e fluxogramas são formalizados e disponíveis a todos os funcionários, inclusive indicando perfis de cargos, possibilitando ao colaborador uma visão de onde ele pode chegar dentro da empresa. A hierarquia é rígida e seguida a risca. Políticas e procedimentos são comunicados pelos gestores e ficam disponibilizados na *intranet*.

Diante dessa estrutura de SCG percebida pelos colaboradores, analisam-se as possíveis relações de confiança que podem aparecer na elaboração e transmissão de informações em cada elemento do pacote. Quanto à confiança contratual, observou-se sua importância em vários momentos e em vários aspectos do SCG, principalmente quanto à compreensão das informações dos controles culturais (sujeitos F, G e I), do planejamento (sujeitos G e I) e dos controles cibernéticos (sujeito F), ao acompanhamento das metas e avaliação dos funcionários dos sistemas de recompensas e compensação (sujeitos F e H) e à clareza de papéis dos controles administrativos (sujeitos F, G e H).

Sobre a confiança comunicativa, ressalta-se sua relação observada nas entrevistas com o compartilhamento de informações referentes aos controles culturais (sujeitos F e G), planejamento (sujeitos G e I), controles cibernéticos (sujeito F), recompensas e compensação (sujeitos F e H) e controles administrativos (sujeitos F, G, H e I).

Já o terceiro tipo de confiança analisado, a confiança de competência, indica que os funcionários possuem proximidade com seus líderes, tendo abertura para expressar sua opinião e buscar o desenvolvimento profissional (Reina & Reina, 2007). Assim, observou-se sua ocorrência com os controles culturais (sujeito G, quando afirmou que há um acompanhamento mensal do novo funcionário), controles cibernéticos (sujeito F, ao indicar que o orçamento é elaborado por cada área, havendo abertura para estipular suas metas), recompensas e compensação (sujeito H, quando indicou os momentos de avaliação de

desempenho como uma forma de aproximar gestão e colaboradores) e controles administrativos (sujeito F, quando afirmou que os organogramas trazem os comportamentos esperados para cada área, facilitando uma prospecção de promoção pelos funcionários). Entretanto, não foi verificada sua relação direta com o planejamento já que algumas informações de longo prazo são estratégicas e não estão disponíveis a todos.

Desta maneira, após a análise dos tipos de confiança observados referentes ao SCG, verifica-se sua ocorrência na relação direta entre líderes e liderados. Conforme relatos dos entrevistados, a confiança contratual é facilitada pela forma como o SCG está atualmente estruturado, pois, segundo relatos do sujeito F, há sempre um espaço para consulta de informações e para sanar dúvidas. Isto permite que o funcionário saiba o que é esperado dele e o que ele pode fazer para continuar na empresa, a exemplo da opinião do sujeito H.

Sobre a confiança comunicativa, indica-se uma forte visão de cumprimento de metas e atingimento de resultados como forma de demonstrar confiança, como exposto pelos sujeitos F e G. Na fala do sujeito H, percebe-se uma busca por disseminar uma visão de “cabeça do dono”, como ele mesmo conceituou, que está ligada à postura de economicidade e eficácia de procedimentos como forma de demonstrar esse comportamento de confiança. Já o terceiro tipo de confiança, a confiança de competência, foi percebida pelos entrevistados como o compartilhamento de opiniões para uma busca constante de melhoria de habilidades e desenvolvimento pessoal, a exemplo da fala dos sujeitos F e G.

Por fim, ao se analisar as respostas dos entrevistados sobre os objetivos organizacionais da empresa, nota-se que esta informação passou a ser divulgada a todos os funcionários da empresa pessoalmente pelo presidente, ressalvadas as informações sensíveis e estratégicas. Apesar de nenhum entrevistado enunciar quais são os objetivos da empresa, entende-se que essa proximidade com a alta direção faz com que o funcionário personalize seu local de trabalho, possivelmente uma forma para aumentar o comprometimento dos colaboradores e reduzir a rotatividade.

O próximo item indica os dados obtidos na Fase IV, com a aplicação do questionário elaborado na Fase III.

4.3 FASE IV – APLICAÇÃO DA SURVEY

Este subitem traz o tratamento dos dados coletados com a aplicação do questionário elaborado na Fase III, além da análise dos mesmos conforme a teoria aqui exposta. Foram estipulados três níveis de análise: o primeiro deles é a verificação do perfil dos respondentes, o segundo é a Análise Fatorial, seguida da Modelagem de Equações Estruturais.

4.3.1 Perfil dos respondentes

Ao final do questionário aplicado aos respondentes, foram incluídas algumas perguntas demográficas, que indagaram sobre sua idade, gênero, área funcional e setor de atuação da empresa. Os resultados estão dispostos nas Tabelas 1 a 3.

Tabela 1:
Perfil dos respondentes

Variáveis	Ocorrência		Variáveis	Ocorrência	
	Frequência	%		Frequência	%
Gênero			Colaboradores	50	52,6
Masculino	58	61,1	Gestores	45	47,4
Feminino	36	37,9	<i>Total</i>	95	100,0
Não desejo responder	1	1,1	Nível de escolaridade		
<i>Total</i>	95	100,0	Ensino Médio	5	5,3
Idade			Graduação	33	34,7
Até 30 anos	25	26,3	Especialização	37	38,9
De 30 a 40 anos	34	35,8	Mestrado	9	9,5
De 40 a 50 anos	14	14,7	Doutorado	9	9,5
Acima de 50 anos	22	23,2	Não desejo responder	2	2,1
<i>Total</i>	95	100,0	<i>Total</i>	95	100,0

Fonte: elaborado pela autora

Conforme exposto na Tabela 1, o questionário foi respondido por 50 colaboradores e 45 gestores de diversas empresas da cidade de Curitiba/PR. Dentre estes, 61,1%, ou seja, 58 respondentes são do gênero masculino e 37,9% do gênero feminino. Apenas um respondente não desejou responder este questionamento. Sobre a faixa etária dos respondentes, 35,8% estão entre 30 a 40 anos e 26,3% possuem até 30 anos. Portanto, prevaleceu a idade profissional intermediária, até 40 anos de idade, o que pode denotar relativa maturidade dos

respondentes. Com relação ao nível de escolaridade, verificou-se que 34,7% dos respondentes possuem Graduação, enquanto que outros 38,9% possuem também Especialização, demonstrando que a grande maioria dos respondentes buscou uma formação acadêmica para se qualificar no mercado de trabalho.

A Tabela 2 traz as informações sobre tempo na empresa, tempo no cargo e função na empresa, conforme relatado pelos respondentes.

Tabela 2:
Tempo e função do respondente na empresa

Variáveis	Ocorrência		Variáveis	Ocorrência	
	Frequência	%		Frequência	%
Tempo na empresa			Função na empresa		
Até 1 ano	4	4,2	Administrativo	16	16,8
De 1 a 3 anos	13	13,7	Analista	6	6,3
De 3 a 5 anos	11	11,6	Comercial	21	22,1
De 5 a 10 anos	30	31,6	Consultoria	1	1,1
De 10 a 15 anos	17	17,9	Contabilidade e Finanças	3	3,2
Mais de 15 anos	20	21,1	Controladoria	2	2,1
<i>Total</i>	95	100,0	Coordenador	9	9,5
Tempo no cargo			Direção	6	6,3
Até 1 ano	5	5,3	Gerência Administrativa	12	12,6
De 1 a 3 anos	34	35,8	Gerência de Processos	2	2,1
De 3 a 5 anos	12	12,6	Pesquisa e Desenvolvimento	10	10,5
De 5 a 10 anos	23	24,2	Processo e Produção	1	1,1
De 10 a 15 anos	6	6,3	Recursos Humanos	5	5,3
Mais de 15 anos	15	15,8	Relações Públicas	1	1,1
<i>Total</i>	95	100,0	<i>Total</i>	95	100,0

Fonte: elaborado pela autora

Os dados da Tabela 2 indicam que 22,1% dos respondentes atuam no setor Comercial das empresas, enquanto que outros 16,8% atuam no setor Administrativo. Destaca-se também os 12,6% que assumem a Gerência Administrativa das empresas e 10,5% que atuam em Pesquisa e Desenvolvimento. Acredita-se que tal variedade e divergência das áreas funcionais dentro da empresa colaborou para reunir as condições necessárias para a realização das demais etapas da análise, visto que o fenômeno da confiança pode ser analisado em suas diversas ocorrências dentro das organizações.

Os dados da Tabela 2 também demonstram que 31,6% dos respondentes relataram estar na empresa atual em um período entre 5 e 10 anos, sendo que outros 21,1% afirmaram estar na empresa há mais de 15 anos, representando que sua posição dentro da empresa já está consolidada há certo tempo. Quanto ao tempo no cargo, 35,8% relataram estar entre 1 a 3 anos no cargo atual, sendo que outros 24,2% estão entre 5 a 10 anos nesta posição.

A Tabela 3 indica a área de atuação das empresas nas quais os respondentes atuam.

Tabela 3:
Área de atuação das empresas

Variáveis	Ocorrência	
	Frequência	%
Ramo da empresa		
Cooperativa	34	35,8
Farmacêutico	2	2,1
Instituição financeira	5	5,3
Instituição pública	25	26,3
Serviço	15	15,8
Serviços de saúde	5	5,3
Siderurgia e metalurgia	2	2,1
Tecnologia e Computação	7	7,4
<i>Total</i>	95	100,0

Fonte: elaborado pela autora

Conforme indicado pelos respondentes, a Tabela 3 demonstra que 35,8% dos respondentes atuam em empresas do ramo da Cooperativa, 26,3% atuam em Instituições Públicas, 15,8% atuam em empresas que prestam Serviços e os demais respondentes atuam em ramos diversos. Acredita-se que o grande número de respondentes empregados em Cooperativas, aliado ao ambiente característico destas organizações, pode ter influenciado a percepção da confiança. A distribuição dos respondentes em diferentes setores econômicos de atuação impossibilita a análise por *clusters*, porém isto não se configura como uma limitação, pois a proposta desta Tese é verificar se a confiança pode se aplicar a diferentes níveis de gestão e em diferentes ramos de atuação.

Diante destas indicações, o próximo subitem traz os resultados da Análise Fatorial.

4.3.2 Análise Fatorial

Nesta Tese, a Análise Fatorial foi realizada para investigar a medida de adequação amostral dos constructos por meio dos testes de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e de confiabilidade obtida pelo Alfa de Cronbach. Inicialmente, foram realizados testes de normalidade da amostra, a fim de verificar sua adequação e possibilidade de continuidade das demais análises. Os resultados não indicaram a presença de *outliers* e os testes de Kolmogorov-Smirnov e de Shapiro-Wilk realizados demonstraram que todos os indicadores

do questionário foram significantes e, assim, foi possível prosseguir com a Análise Fatorial.

Dentro das análises fatoriais, foram realizados testes para cada bloco de constructos, buscando verificar suas correlações. Alguns indicadores resultaram em KMO e confiabilidade não satisfatórios, motivo pelo qual foram excluídos e novos testes foram realizados, visando melhorar a confiabilidade do questionário. O resumo dos testes realizados e seus resultados estão indicados na Tabela 4.

Tabela 4:
Análise Fatorial

Variáveis	Análise inicial				Análise final – após alterações			
	Alfa de Cronbach	KMO	Teste de Bartlett	Quantidade indicadores	Alfa de Cronbach	KMO	Teste de Bartlett	Quantidade indicadores
Pacote do SCG	0,982	0,868	0,000	55	-	-	-	49
Controle cultural	0,931	0,870	0,000	16	0,931	0,876	0,000	15
Planejamento	0,942	0,903	0,000	10	0,948	0,894	0,000	8
Controle cibernético	0,948	0,912	0,000	11	0,953	0,908	0,000	9
Recompensa e compensação	0,945	0,829	0,000	7	-	-	-	7
Controle administrativo	0,918	0,799	0,000	11	0,913	0,801	0,000	10
Confiança	0,865	0,811	0,000	7	-	-	-	7
Objetivos organizacionais	0,904	0,832	0,000	11	-	-	-	11
<i>Total de indicadores</i>	-	-	-	73	-	-	-	67

Fonte: elaborado pela autora

O primeiro item a ser ressaltado na Tabela 4 é a confiabilidade dos constructos, medida conforme os indicadores e representada pelo Alfa de Cronbach. Para Hair Jr. et al. (2009), valores aceitáveis para o Alfa devem estar acima de 0,7, entretanto, valores inferiores são aceitáveis, dependendo dos propósitos da pesquisa. Neste estudo, todos os valores de Alfa foram satisfatórios, permitindo, portanto, que os constructos continuassem a ser analisados.

O segundo item analisado é o teste de esfericidade de Bartlett, que indica se há correlação entre as variáveis, de acordo com Hair Jr. et al. (2009). Todos os constructos resultaram em significância, demonstrando a correlação esperada conforme a teoria.

Já o teste do KMO, conforme Hair Jr. et al. (2009), assume valores entre 0 e 1, sendo que valores abaixo de 0,5 são inaceitáveis e valores acima de 0,7 são ideais e sugerem que a análise fatorial passa a dar certo. Entretanto, quando os valores estão acima de 0,9 pode haver um ambiente de alta colinearidade, demonstrando que os indicadores podem não ser diferentes. Considerando isto, foram analisadas as comunalidades de cada indicador, buscando aqueles que estavam inferiores a 0,5, conforme Hair Jr. et al. (2009), e optou-se por retirar alguns destes indicadores do questionário e realizar a Análise Fatorial novamente, atingindo melhores resultados de KMO. Os indicadores retirados, conforme a codificação

disposta no Quadro 9, foram:

- CULT2: possuía comunalidade de 0,330, mas não alterou o Alfa quando retirado.
- PLAN7: possuía comunalidade de 0,301 e melhorou o Alfa quando retirado.
- PLAN10: possuía comunalidade de 0,487, mas não alterou o Alfa quando retirado.
- CIB4: possuía comunalidade de 0,401 e melhorou o Alfa quando retirado.
- CIB11: possuía comunalidade de 0,389 e melhorou o Alfa quando retirado.
- ADM11: possuía comunalidade de 0,469 e melhorou o Alfa quando retirado.

Portanto, com a retirada destes seis indicadores, o questionário final resultou em 67 indicadores, sendo 49 para o Pacote de SCG, sete para a Confiança e 11 para os Objetivos organizacionais. O questionário final validado está indicado no Apêndice C. Na Análise Fatorial final, os constructos mostraram-se adequados aos propósitos da pesquisa, pois o Alfa de Cronbach, o KMO, o teste de Bartlett e as comunalidades dos indicadores retornaram resultados conforme os índices estipulados por Hair Jr. et al. (2009). Assim, foi possível prosseguir a análise e confirmação do modelo proposto pela Modelagem de Equações Estruturais, cujos resultados estão indicados no próximo subitem.

4.3.3 Modelagem de Equações Estruturais

A Modelagem de Equações Estruturais realizada neste estudo possibilitou a verificação dos dados obtidos nos questionários e foi procedida por três formas de avaliação: confiabilidade interna, validade convergente e validade discriminante. Ao final, foi realizado o teste de mediação das variáveis, a fim de verificar a comprovação das Hipóteses aqui sugeridas.

Inicialmente, para medir a confiabilidade interna de cada item dos constructos, analisaram-se o coeficiente R^2 , o Alfa de Cronbach e o coeficiente de Validade Composta, conforme indicado na Tabela 5. Nesta etapa, foram rodados dois testes, separando as Hipóteses H_1 e H_2 da H_3 , considerando os caminhos diferentes indicados na Figura 19.

Tabela 5:

Confiabilidade interna dos constructos – Hipóteses H₁ e H₂

Variáveis latentes	R ²	Alfa de Cronbach	Confiabilidade composta	Variância média extraída (AVE)	Variância média explicada (VME)
Pacote do SCG	0,000	0,981	0,983	0,544	0,738
Confiança	0,401	0,873	0,901	0,568	0,753
Objetivos organizacionais	0,679	0,909	0,924	0,526	0,725

Fonte: elaborado pela autora

Conforme Sanchez (2013) o R² indica quanto da variância da variável latente endógena é explicada pelas variáveis latentes independentes, e seus valores podem assumir três categorias: baixo, quando R é menor que 0,30; moderado, quando R está entre 0,30 e 0,60; e elevado, quando R é maior que 0,60. Os valores do R² obtidos neste estudo indicam que o constructo da Confiança é explicado em 40,1% pelas variáveis que compõem o modelo das Hipóteses H₁ e H₂, ou seja, pelos elementos do Pacote do SCG. Quanto aos Objetivos organizacionais, a relação demonstrou que 67,9% é explicada pelas relações que compõem o modelo, ou seja, pela atuação dos elementos do Pacote do SCG e da Confiança.

Por sua vez, o segundo item da confiabilidade interna dos constructos é o Alfa de Cronbach e, semelhante ao exposto na Análise Fatorial, assume valores de 0 a 1, sendo que os valores aceitáveis estão acima de 0,7 (Hair Jr. et al., 2009). Constata-se que as três variáveis apresentaram valores superiores a 0,7, permanecendo, portanto, no modelo proposto.

Sobre a confiabilidade composta dos construtos, valores aceitáveis estão entre 0,7 e 0,9, conforme Ringle, Silva & Bido (2014). Verifica-se na Tabela 5 que os valores obtidos são satisfatórios. Além disso, a Variância Média Explicada (VME) foi superior a 0,5 para todas as variáveis latentes, mostrando-se ideal para todos os construtos conforme estabelecem Hair Jr. et al. (2009).

A análise da validade convergente foi realizada pelos resultados da Variância Média Extraída, que ficou superior a 0,5, valor recomendado por Fornell e Larcker (1981). Segundo esses autores, a validade convergente indica e reflete a quantia geral de variância nos indicadores explicada pelo construto latente.

Para a análise da validade discriminante, segundo critério de Gaski e Nevin (1985), comparou-se a confiabilidade composta com as correlações latentes. Na Tabela 6 evidenciam-se os resultados das correlações geradas pelo PLS entre os diferentes construtos, comparando-se com a confiabilidade composta, procedimento sugerido por Gaski e Nevin (1985). Os valores na diagonal (confiabilidade composta) são maiores do que as correlações entre as variáveis latentes em todas as relações, indicando que há validade discriminante.

Tabela 6:
Validade discriminante dos constructos – Hipóteses H₁ e H₂

	Pacote do SCG	Confiança	Objetivos organizacionais
Pacote do SCG	0,983	-	-
Confiança	0,634	0,901	-
Objetivos organizacionais	0,808	0,636	0,924

Fonte: elaborado pela autora

De modo geral, conforme indicado nos resultados anteriores, percebe-se correlação entre as variáveis, viabilizando os resultados da pesquisa para as Hipóteses H₁ e H₂. Na Tabela 7, são indicados os efeitos diretos, indiretos e totais entre os construtos analisados nas Hipóteses H₁ e H₂.

Tabela 7:
Efeitos diretos, indiretos e totais – Hipóteses H₁ e H₂

	Pacote do SCG			Confiança			Objetivos organizacionais		
	Efeitos diretos	Efeitos indiretos	Efeitos totais	Efeitos diretos	Efeitos indiretos	Efeitos totais	Efeitos diretos	Efeitos indiretos	Efeitos totais
Pacote do SCG	0,000	0,000	0,000	0,634	0,000	0,634	0,677	0,131	0,808
Confiança	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,207	0,000	0,207
Objetivos organizacionais	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

Fonte: elaborado pela autora

Quanto ao construto dos Objetivos organizacionais, observa-se na Tabela 7 que este recebe efeitos diretos da Confiança ($\beta = 0,207$) e, quanto ao Pacote do SCG, recebe efeitos diretos ($\beta = 0,677$) e indiretos ($\beta = 0,131$). Já a Confiança recebe efeito direto do Pacote do SCG ($\beta = 0,634$). Depreende-se que o alcance dos Objetivos organizacionais tende a melhorar conforme a percepção dos elementos do Pacote do SCG e da Confiança entre os líderes e liderados.

Com relação à Hipótese H₃, os resultados do R² e da validade discriminante estão indicados na Tabela 8. Ressalta-se que os demais indicadores (Alfa de Cronbach, confiabilidade composta, AVE e VME) são iguais aos indicadores na Tabela 5, haja vista serem os mesmos fatores a comporem os constructos, sendo que a única alteração é o caminho da relação entre eles.

Tabela 8:
R² e validade discriminante – Hipótese H₃

	R ²	Validade discriminante		
		Pacote do SCG	Confiança	Objetivos organizacionais
Pacote do SCG	0,411	0,983	-	-
Confiança	0,000	0,641	0,901	-
Objetivos organizacionais	0,655	0,809	0,630	0,924

Fonte: elaborado pela autora

A Tabela 8 indica que na Hipótese H₃, o Pacote do SCG é explicado em 41,4% pelos indicadores da Confiança, e os Objetivos organizacionais são explicados em 65,5% pelos caminhos do modelo proposto. Semelhante ao obtido nas Hipóteses H₁ e H₂, este modelo também retornou em validade discriminante, pois os resultados da confiabilidade composta indicados na diagonal são maiores do que as correlações entre as variáveis latentes em todas as relações. Na Tabela 9, são indicados os efeitos diretos, indiretos e totais entre os construtos analisados na Hipótese H₃.

Tabela 9:
Efeitos diretos, indiretos e totais – Hipótese H₃

	Pacote do SCG			Confiança			Objetivos organizacionais		
	Efeitos diretos	Efeitos indiretos	Efeitos totais	Efeitos diretos	Efeitos indiretos	Efeitos totais	Efeitos diretos	Efeitos indiretos	Efeitos totais
Pacote do SCG	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,809	0,000	0,809
Confiança	0,641	0,000	0,641	0,000	0,000	0,000	0,000	0,519	0,519
Objetivos organizacionais	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

Fonte: elaborado pela autora

Quanto ao construto dos Objetivos organizacionais, observa-se na Tabela 9 que este recebe efeitos diretos do Pacote do SCG ($\beta = 0,809$) e indiretos da Confiança ($\beta = 0,519$). Já o Pacote do SCG recebe efeito direto da Confiança ($\beta = 0,641$). Depreende-se aqui também que o alcance dos Objetivos organizacionais tende a melhorar conforme a percepção dos elementos do Pacote do SCG e da Confiança entre os líderes e liderados.

Na Tabela 10 mostram-se as relações dos coeficientes estimados dos caminhos do modelo estrutural e níveis de significância, conforme as Hipóteses elaboradas. Observa-se significância em todas as relações analisadas pelo modelo estrutural, ou seja, entre as variáveis Pacote do SCG, Confiança e Objetivos organizacionais.

Tabela 10:
Modelo estrutural

Hipóteses		Coefficiente β	Desvio padrão	Erro padrão	Teste t	P valor	Significância
H ₁	Pacote do SCG → Objetivos organizacionais	0,677	0,082	0,082	8,261	0,000	significante
H ₂	Pacote do SCG → Confiança	0,634	0,065	0,065	9,806	0,000	significante
	Confiança → Objetivos organizacionais	0,207	0,096	0,096	2,165	0,031	significante
H ₃	Confiança → Pacote do SCG	0,641	0,065	0,065	9,934	0,000	significante
	Pacote do SCG → Objetivos organizacionais	0,809	0,044	0,044	18,440	0,000	significante

Fonte: elaborado pela autora

Da leitura das Tabelas 7, 9 e 10, associada aos resultados do R^2 (Tabelas 5 e 8), faz-se a análise do conjunto de Hipóteses da pesquisa. A Hipótese H₁ foi formulada para testar se o Pacote do SCG atua diretamente no alcance dos Objetivos organizacionais. Os resultados indicaram significância para tal relação, proporcionando, assim, confirmação para H₁, resultado este em consonância com o estudo de Herath (2007), que indicou que os elementos do Sistema de Controle Gerencial possuem relação direta com o alcance dos objetivos e metas organizacionais.

Estes resultados positivos e significativos encontrados na pesquisa para a Hipótese H₁ indicam que todos os elementos do Pacote do SCG foram percebidos nos diferentes níveis hierárquicos das empresas investigadas, conforme sugerido por Malmi e Brown (2008). Assim, o Pacote do SCG está ligado aos Objetivos organizacionais, proporcionando seu alcance.

A Hipótese H₃ verificou se a confiança influencia positivamente a elaboração do Pacote do SCG, a fim de auxiliar o alcance dos Objetivos organizacionais. Os resultados foram significativos e positivos, em consonância com o proposto por Cuganesan (2007), que afirmou que os controles contábeis podem reforçar ou recalibrar o nível de confiança tanto para cima quanto para baixo, dependendo da *performance* dos participantes do contrato. Assim, a consequência é que o uso dos controles contábeis pode ser ampliado ou reduzido, conforme o nível de confiança é alterado.

Tais resultados positivos e significativos encontrados na Hipótese H₃ indicam que a neutralidade dos controles e sua natureza quantificável tornam o Pacote do SCG um dispositivo consistente na gestão das pessoas, pois a confiança atua diretamente na sua elaboração e produz impactos sobre o alcance dos Objetivos organizacionais.

Por sua vez, a Hipótese H₂ propõe que a confiança tem um papel mediador na relação entre o Pacote do SCG e o alcance dos Objetivos organizacionais, o que está em consonância com os estudos de Langfield-Smith (2008), Vélez, Sánchez e Álvarez-Dardet (2008) e Pernot e Roodhooft (2014), que obtiveram resultados positivos da relação entre Confiança e SCG, ao verificarem que o SCG pode reforçar ou recalibrar a confiança de competência, reduzindo a rigidez das medidas de desempenho ao longo do tempo.

Observa-se na Tabela 10 que os resultados dos caminhos diretos foram significantes para as duas relações, ou seja, para a relação entre o Pacote do SCG e a Confiança e entre a Confiança e os Objetivos organizacionais. Contudo, para a verificação da mediação da Confiança sobre a relação entre o Pacote do SCG e os Objetivos organizacionais, foram realizados testes adicionais, a fim de avaliar se as variáveis independente e dependente ficam enfraquecidas ou nulas na presença da variável mediadora. As três fórmulas de comparação utilizadas são baseadas no erro padrão, e conforme Vieira (2009) são assim indicadas:

- Equação 1: Teste de Sobel

$$z\text{-value} = a*b/\text{SQRT}(b^2*S_a^2 + a^2*S_b^2)$$

- Equação 2: Teste de Aroian

$$z\text{-value} = a*b/\text{SQRT}(b^2*S_a^2 + a^2*S_b^2 + S_a^2*S_b^2)$$

- Equação 3: Teste de Goodman

$$z\text{-value} = a*b/\text{SQRT}(b^2*S_a^2 + a^2*S_b^2 - S_a^2*S_b^2)$$

onde:

a = caminho 1 (β) variável independente \rightarrow variável mediadora;

b = caminho 2 (β) variável mediadora \rightarrow variável dependente;

S_a = erro padrão do caminho 1; e

S_b = erro padrão do caminho 2.

Portanto, os testes de Sobel, Aroian e Goodman recorrem aos coeficientes de regressão e erro padrão da relação entre a variável independente e a variável mediadora e entre a variável mediadora e a variável dependente. Foram realizados os três testes para verificar se os efeitos indiretos da variável independente sobre a variável dependente são resultados da mediação, cujos resultados estão indicados na Tabela 11.

Tabela 11:
Testes da mediação

Hipótese		Sobel			Aroian			Goodman			Significância
		Teste	Erro Padrão	P valor	Teste	Erro Padrão	P valor	Teste	Erro Padrão	P valor	
H ₂	Pacote do SCG → Confiança → Objetivos organizacionais	2,114	0,062	0,034	2,104	0,062	0,035	2,125	0,062	0,034	significante

Fonte: elaborado pela autora

Para que possa haver confirmação dos dados obtidos com os testes de Sobel, Aroian e Goodman, é necessário que o valor crítico para uma distribuição bicaudal e distribuição normal tenha significância maior ou igual a 0,05 (P valor) ou teste Z acima de $\pm 1,96$. Conforme os resultados expostos na Tabela 11, os três testes realizados resultaram em significância, comprovando a Hipótese H₂ e, conseqüentemente, o papel mediador da Confiança na relação entre o Pacote do SCG e os Objetivos organizacionais.

O item a seguir discute os resultados obtidos nas Fases I, II e IV aqui relatados, indicando a relação com a teoria exposta nesta Tese.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS NAS FASES I, II E IV

Após a realização das quatro Fases propostas nesta Tese, é possível relacionar os dados obtidos em cada uma delas, a fim de proporcionar discussão sobre a teoria aqui proposta.

Inicialmente, a realização dos oito passos da meta-síntese proposta por Hoon (2014), possibilitou a indicação de um modelo de pesquisa e a análise inicial da relação entre os constructos, conforme a Figura 20 e exposto em Vaz e Espejo (2017). A análise dos sete artigos em conjunto demonstrou o papel da confiança no âmbito do SCG, abordando principalmente seu relacionamento com os objetivos organizacionais, com o intuito de demonstrar sua atuação no alcance das metas estipuladas.

Estes resultados teóricos foram corroborados com os dados obtidos na realização das entrevistas da Fase II. Os sujeitos do Estudo de Caso I relataram a importância dos três tipos de confiança sobre o SCG: confiança contratual (compreensão das informações dos controles culturais, entendimento dos sistemas de recompensas e compensação e clareza de papéis dos controles administrativos); confiança comunicativa (compartilhamento de informações

referentes aos controles culturais, planejamento, recompensas e compensação e controles administrativos); e confiança de competência (planejamento, recompensas e compensação e controles administrativos).

Por sua vez, os sujeitos do Estudo de Caso II também indicaram a importância dos três tipos de confiança sobre os elementos do Pacote do SCG: confiança contratual (compreensão das informações dos controles culturais e do planejamento, clareza dos controles cibernéticos, acompanhamento das metas e avaliação dos funcionários dos sistemas de recompensas e compensação e clareza de papéis dos controles administrativos); confiança comunicativa (compartilhamento de informações referentes aos controles culturais, planejamento, controles cibernéticos, recompensas e compensação e controles administrativos); e confiança de competência (acompanhamento mensal do novo funcionário no controle cultural, orçamento por área nos controles cibernéticos, sistema de avaliação das recompensas e compensação e organogramas dos controles administrativos).

Adicionalmente, os entrevistados dos dois Estudos de Caso indicaram a importância da confiança entre líderes e liderados dentro da organização, seja pela própria clareza do SCG que também permite espaço para sanar dúvidas (confiança contratual), pela transparência nas ações diárias e forte visão de cumprimento de metas e resultados (confiança comunicativa), ou pela disponibilidade do líder em buscar a contribuição do seu colaborador e pelo compartilhamento de opiniões para uma busca constante de melhoria de habilidades e desenvolvimento pessoal (confiança de competência).

Interessante ressaltar que esta forma de disseminação das informações, conforme relatado pelos sujeitos do Estudo de Caso II proporcionou o quinto elemento indicado na realização da meta-síntese na Fase I, ou seja, o *feedback* (parte inferior da Figura 20), no qual, após o alcance dos objetivos a gestão interioriza a confiança nas relações pessoais, passando a ser parte importante no alcance das metas e objetivos. Isto ficou demonstrado na fala dos sujeitos, quando indicaram que a empresa possui a característica de proximidade com a alta gestão, sendo que em momentos oportunos o próprio presidente se reúne com todos os funcionários e busca disseminar o sentimento de confiança recíproca. A estrutura atual do SCG visa proporcionar momentos de contato do colaborador com a gestão, e vice-versa, a fim de construir um relacionamento recíproco e de crescimento.

Ademais, a teoria compilada na meta-síntese demonstrou que a confiança está relacionada ao SCG, principalmente em casos nos quais houve mudança no Sistema de Controle Gerencial, relacionando a confiança entre as partes para a determinação do sucesso ou fracasso de sua implementação.

Isto ficou demonstrado na realização do Estudo de Caso I na Fase II da pesquisa, pois a empresa analisada estava passando por uma fusão no momento da realização das primeiras entrevistas e houve a possibilidade de novo contato com os sujeitos entrevistados em um momento após a fusão, a fim de verificar se sua percepção sobre a confiança e o SCG havia sido alterada. Diante dos relatos dos sujeitos entrevistados após a fusão, verificou-se que a transparência no processo foi indicada como ponto chave para que a confiança exista na organização, mesmo em momentos de mudança estrutural da empresa.

Ressalta-se, também, que o processo de fusão foi percebido de forma diferente para gestores e funcionários, sendo que áreas mais operacionais foram deixadas em segundo plano, conforme indicado pelo sujeito A em seu relato. Apesar da confiança de competência ter sido observada no relato do sujeito D, que foi envolvido no processo ao participar das reuniões para definição da fusão, a confiança contratual pode não ter sido observada por todos os funcionários, pois a falta de algumas informações pode ter prejudicado o gerenciamento das expectativas dos liderados, conforme indicaram Busco, Riccaboni e Scapens (2006) e Angonese e Lavarda (2014). De igual forma, a confiança comunicativa foi observada pelo sujeito D, que teve acesso às informações, mas pode não ter sido observada pelos demais funcionários, que não tiveram esse mesmo acesso, conforme relatado pelo sujeito A.

Outro ponto a ser destacado nos artigos analisados na meta-síntese é a bidirecionalidade da relação entre a confiança e o Pacote do SCG, conforme exposto por Cuganesan (2007) e representado pela Figura 20. Tal relação ficou comprovada com os resultados obtidos nos testes das três Hipóteses do estudo, no qual se demonstrou que a confiança influencia positiva e significativamente a elaboração do Pacote do SCG, a fim de auxiliar o alcance dos objetivos organizacionais. Indicou-se, também, que a confiança assume papel mediador na relação entre o Pacote do SCG e os objetivos organizacionais.

Diante disso, depreende-se dos resultados aqui obtidos que a confiança entre líderes e liderados relacionada com o Sistema de Controle Gerencial tende a cooperar para o alcance dos objetivos organizacionais, proporcionando, portanto, comprovação para a Tese aqui exposta. Infere-se também sobre a influência direta da confiança na relação entre líderes e liderados na elaboração do Pacote do SCG e seu papel mediador para o alcance dos Objetivos organizacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta Tese partiu do pressuposto de que a Confiança entre líderes e liderados possui grande influência no Sistema de Controle Gerencial, a ponto de facilitar o alcance dos Objetivos organizacionais. Para tanto, definiu-se o objetivo geral como sendo analisar de que maneira a confiança entre líderes e liderados medeia a relação do SCG com os objetivos organizacionais. Para se alcançar este objetivo geral, foram definidas quatro fases para a realização do estudo: desenvolvimento da meta-síntese conforme metodologia de Hoon (2014); realização de dois estudos de caso, com vistas a validar a teoria proposta; elaboração de um questionário baseado nos dados obtidos nas duas Fases anteriores; e aplicação da *survey* a uma amostra maior.

O primeiro objetivo específico do estudo foi definido como a identificação das diferentes formas de estabelecimento da confiança na relação entre líderes e liderados dentro das organizações. Isto foi obtido por meio da realização da meta-síntese na Fase I e comprovado pela realização dos estudos de caso na Fase II. Como resultados, obteve-se que os três tipos de confiança, conforme definidos por Reina e Reina (2007), mostraram-se relevantes dentro das organizações e podem ser vinculados às seguintes atitudes:

- Confiança contratual: compreensão das informações dos controles culturais, acompanhamento das metas e avaliação dos funcionários dos sistemas de recompensas e compensação e clareza de papéis dos controles administrativos;
- Confiança comunicativa: compartilhamento de informações referentes aos controles culturais, planejamento, recompensas e compensação e controles administrativos; e
- Confiança de competência: acompanhamento mensal do novo funcionário no controle cultural, orçamento por área nos controles cibernéticos, sistema de avaliação das recompensas e compensação e organogramas dos controles administrativos.

Desta forma, os sujeitos entrevistados nos estudos de caso também relataram algumas atitudes que podem melhorar o sentimento de confiança entre líderes e liderados, tais como a clareza do SCG, proporcionando espaço para sanar dúvidas (confiança contratual), a transparência nas ações diárias e busca pelo cumprimento de metas e resultados (confiança comunicativa), a disponibilidade do líder em buscar a contribuição do seu colaborador e o compartilhamento de opiniões para melhoria de habilidades e desenvolvimento pessoal (confiança de competência).

Isto posto, o segundo objetivo específico do estudo era a averiguação da importância do ambiente institucional para a elaboração dos componentes do SCG. Da mesma forma que no objetivo anterior, sua obtenção foi por meio da realização da meta-síntese na Fase I e comprovação pela realização dos estudos de caso na Fase II. Como resultados, obteve-se que o ambiente institucional está fortemente ligado às empresas, principalmente com relação à formalização dos hábitos e rotinas em regras e procedimentos, conforme definido por Burns e Scapens (2000) e relatado pelos entrevistados dos dois estudos de caso.

A importância do ambiente institucional também ficou evidente na análise da fusão pela qual a empresa do Estudo de Caso I estava passando. Os sujeitos relataram que muitos colaboradores tiveram dificuldade em compreender o que estava ocorrendo dentro da empresa, pois algumas informações ficaram restritas a um grupo de pessoas ligadas diretamente à fusão. Isto pode ter gerado descontentamento e insegurança nos colaboradores, pois as mudanças nas formalizações das regras não ocorreram em intervalos discretos, como sugerido por Burns e Scapens (2000), motivo pelo qual o sentimento de insatisfação dos funcionários pode ter prejudicado a percepção do processo da mudança.

Já o terceiro objetivo específico era o exame da relação bidirecional da confiança para a elaboração e execução do SCG. Para tanto, todas as Fases da pesquisa foram necessárias até a sua compreensão. Na Fase I foi possível estipular a teoria sobre a bidirecionalidade da relação da confiança sobre o SCG, conforme definido por Cuganesan (2007). Este autor afirmou que a independência dos controles e sua natureza quantificável o tornam um dispositivo consistente na gestão das pessoas, pois se o controle gerencial reforça ou diminui a confiança, o SCG pode se tornar menos ou mais dependente das interações pessoais futuras.

Este fato também ficou demonstrado nos relatos dos respondentes dos dois estudos de caso, ao afirmarem que a transparência das informações era um elemento fundamental para a eficácia do SCG, gerando impactos também no nível de confiança mútua entre líderes e liderados. Por sua vez, a realização da Fase IV e a aplicação da *survey* puderam comprovar a relação positiva e significativa da confiança sobre a elaboração do Pacote do SCG, auxiliando no alcance dos Objetivos organizacionais (Hipóteses H₁ e H₃).

O quarto objetivo específico compreendeu a avaliação do papel mediador da confiança para o alcance dos objetivos organizacionais a partir do SCG e, de semelhante forma ao objetivo anterior, foi possibilitado pela realização de todas as Fases do estudo. Como resultados, todos os sete artigos analisados na meta-síntese da Fase I indicaram que há uma relação entre confiança e Sistemas de Controle Gerencial, e que tal relação tem efeitos

sobre o alcance dos objetivos organizacionais (Johansson & Baldvinsdottir, 2003; Busco, Riccaboni & Scapens, 2006; Cuganesan, 2007; Pernot & Roodhooft, 2014). Os relatos dos sujeitos de ambos os estudos de caso também sugeriram tal relação, que fora corroborada pelas análises realizadas na Fase IV, culminando com a aceitação da Hipótese H₂, que retornou resultados positivos e significativos para o papel mediador da confiança sobre o Pacote do SCG e o alcance dos objetivos organizacionais.

Por sua vez, o quinto objetivo específico buscou a identificação da forma como o *feedback* pode ser proporcionado após o alcance dos objetivos para a interiorização da confiança no ambiente institucional. Esta relação foi sugerida pelos estudos analisados na meta-síntese da Fase I e ficou demonstrada no relato dos sujeitos do Estudo de Caso II, ao indicarem que a empresa possui a característica de proximidade com a alta gestão, sendo que em momentos oportunos o próprio presidente se reúne com todos os funcionários e busca disseminar o sentimento de confiança recíproca. Assim, a configuração atual do SCG dessa empresa busca proporcionar momentos de contato do colaborador com a gestão, e vice-versa, a fim de construir um relacionamento recíproco e de crescimento tanto para os funcionários quanto para a organização.

Diante destes resultados alcançados e relatados ao longo do estudo, afirma-se a comprovação da Tese proposta, ou seja, a confiança entre líderes e liderados relacionada com o Sistema de Controle Gerencial tende a cooperar para o alcance dos objetivos organizacionais. Ressalta-se que a abordagem do SCG como um pacote, conforme proposta por Malmi e Brown (2008), proporcionou uma análise mais ampla das organizações, na qual foi possível compreender a relação da confiança com diversos aspectos de controle contábeis, como o controle cultural, planejamento, controles cibernéticos, recompensa e compensação e controles administrativos.

Portanto, do ponto de vista teórico, esta Tese contribui ao propor e validar um modelo no qual a confiança assume papel de destaque nas organizações, relacionando-a com o Sistema de Controle Gerencial a fim de promover o alcance dos objetivos organizacionais. Avança com relação à literatura anterior ao proporcionar, no mesmo modelo, a compreensão do ponto de vista tanto de líderes quanto de liderados, por meio da elaboração de um questionário que poderá ser aplicado a outras organizações e amostras. Além disso, a abordagem multiparadigmática do estudo permite que os benefícios dos métodos de pesquisa utilizados em conjunto sejam potencializados, reduzindo seus pontos negativos, caso fossem utilizados isoladamente.

Do ponto de vista prático, esta Tese contribui ao incluir a discussão sobre a importância da confiança entre líderes e liderados dentro das organizações, ligando isto à busca pela eficiência e eficácia dos Sistemas de Controles Gerenciais das empresas. Este tema tem sua relevância, especialmente nos momentos de crise nos quais vive o cenário político brasileiro, época na qual a confiança que a população sentia foi prejudicada e precisa ser restaurada, a fim de alavancar a economia e trazer resultados positivos para o crescimento do país.

No entanto, os resultados deste estudo devem ser analisados com parcimônia, já que as estratégias de pesquisa impõem limitações, podendo ser objeto de novas investigações. O tamanho da amostra e o processo não probabilístico de amostragem podem ter enviesado os resultados. Recomenda-se, desta forma, que estudos que envolvam esta temática não se restrinjam a amostras intencionais, ampliando a coleta de dados e, assim, buscando a triangulação dentro da mesma organização, fornecendo um espaço para que os sujeitos também sejam entrevistados e possam expressar sua opinião sobre o tema.

Além disso, sugere-se que estudos futuros possam ser realizados com outras amostras, seja no Brasil ou em outros países, para contribuir e validar os relacionamentos apresentados na Modelagem de Equações Estruturais. Estudos de caso com observação direta também podem auxiliar na compreensão do fenômeno da confiança dentro das organizações, conforme explorado neste estudo.

Ressalta-se, por fim, que os dados coletados e as análises realizadas neste estudo podem ser interpretados por meio de técnicas estatísticas diferentes. O uso de outros modelos matemáticos e estatísticos pode proporcionar novas ideias e interpretações, resultando em conclusões diferentes das verificadas nesta Tese.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (3/4), 233-248.
- Aguiar, A. B., Pace, E. S. U., & Frezatti, F. (2009). Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto. *RAC-Eletrônica*, 3 (1), 01-21.
- Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional*. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 112 pp.
- Amey, L. R. (1979). Towards a new perspective on accounting control. *Accounting, Organizations and Society*, 4 (4), 247-258.
- Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2014). Análise dos Fatores de Resistência Envolvidos no Processo de Mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial. *Revista Contabilidade e Finanças*, 25 (66), 214-227.
- Ansari, S. L. (1977). An integrated approach to control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 2 (2), 101-112.
- Appuhami, R., Perera, S., & Perera, H. (2011). Management Controls in Public-Private Partnerships: An Analytical Framework. *Australian Accounting Review*, 21 (1), 64-79.
- Association of International Certified Professional Accountants. (2016). *Princípios Globais de Contabilidade Gerencial*. Trad.: Luiz Roberval Vieira Goes. Recuperado em 30 nov, 2017, de: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3749813/mod_resource/content/1/Princ%C3%ADpios%20de%20Contabilidade%20GerencialCustos.pdf.
- Azofra, V., Prieto, B., & Santidria, A. (2003). The usefulness of a performance measurement system in the daily life of an organisation: a note on a case study. *The British Accounting Review*, 35 (4), 367-384.
- Baldvinsdottir, G., Hagberg, A., Johansson, I., Jonäll, K., & Marton, J. (2011). Accounting research and trust: a literature review. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8 (4), 382-424.

- Bardy, R. (2006). Management control in a business network: new challenges for accounting. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3 (2), 161-181.
- Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: an empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.
- Brodbeck, A. F., Hoppen, N., Oliveira, A. S., & Majdenbaum, A. (2003). Alinhamento entre Objetivos Organizacionais e Sistemas de Informação: Um Estudo de Múltiplos Casos. *Anais do XXVII Encontro da Anpad*, Atibaia, SP, Brasil.
- Bruno, M. L. (2013). *Confiança nas relações entre líderes e liderados*. Tese de Doutorado em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 197 pp.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 03-25.
- Busco, C., Riccaboni, A., & Scapens, R. W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17 (1), 11-41.
- Caker, M., & Siverbo, S. (2014). Strategic alignment in decentralized organizations - The case of Svenska Handelsbanken. *Scandinavian Journal of Management*, 30(2), 149-162.
- Canan, I. (2013). *Sistemas de controle gerencial e contratos psicológicos*. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 135 pp.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2011). *Métodos de pesquisa em administração*. 10ed. Porto Alegre: Bookman.
- Crotty, M. (1998) *The foundations of social research: meaning and perspective in the research process*. Sidney: Allen & Unwin.
- Cuganesan, S. (2007). Accounting, contracts and trust in supply relationships. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3 (2), 104-125.
- Davila, A., Foster, G., & Li, M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3/4), 322-347.

- Dunning, D., & Fetchenhauer, D. (2010). Trust as an expressive rather than an instrumental act. *Advances in Group Processes*, 27, 97-127.
- Durden, C. (2008). Towards a socially responsible management control system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (5), 671-694.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theory from Case Study Research. *The Academy of Management Review*, 14 (4), 532-550.
- Emsley, D., & Kidon, F. (2007). The relationship between trust and control in international joint ventures: Evidence from the airline industry. *Contemporary Accounting Research*, 24 (3), 829-+.
- Espejo, M. M. dos S. B & Von Eggert, N. S. (2017). Why has not it worked? An empirical application of the extended Burns and Scapens' framework within the implementation of a controlling department. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, 28 (73), 43-60.
- Fagundes, F. M., & Gimenez, F. A. P. (2009). Ambiente, estratégia e desempenho em micro e pequenas empresas. *REBRAE – Revista Brasileira de Estratégia*, 2 (2), 133-146.
- Faria, J. H. de. (2012). Dimensões da Matriz Epistemológica em Estudos Organizacionais: uma proposição. *XXXVI Encontro da Anpad*, Rio de Janeiro/RJ – 22 a 26 de setembro.
- Favero, N., Meier, K. J., & O'Toole Jr, L. J. (2016). Goals, Trust, Participation, and Feedback: Linking Internal Management with Performance Outcomes. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 26 (2), 327-343.
- Ferrante, C. J. (2006). Innovative sharing: shared accounting information as a facilitator of trust and performance. *Journal of Engineering and technology management*, 23, 54-63.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting Organizations and Society*, 10 (1), 35-50.
- Florez, R., Ramon, J. M., Velez, M., Alvarez-Dardet, M. C., Araujo, P., & Sanchez, J. M. (2012). The role of management control systems on inter-organisational efficiency: an analysis of export performance. *Performance Measurement and Management Control: Global Issues*, 25, 195-222. In: Proceedings of 6th Conference on Performance Measurement and Management Control, Nice, France, SEP, 2011.

- Fonseca, V. S. da, & Machado da Silva, C. L. (2010). Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *RAC – Revista de Administração Contemporânea*, Edição Especial, 51-75.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18 (1), 39-50.
- Free, C. (2007). Supply-chain accounting practices in the UK retail sector: Enabling or coercing collaboration? *Contemporary Accounting Research*, 24(3), 897-+.
- Garrido, I. L., Cunha, F. R., Bergamin, F., & Matos, C. A. de. (2013). A Influência da Confiança, Dependência e Comprometimento na Orientação de Longo Prazo de Varejistas para com os Fabricantes Líderes do Mercado de Bebidas. *REMark - Revista Brasileira de Marketing*, 12 (3), 206-230.
- Gaskell, G. (2013). Entrevistas individuais e grupais. In: Bauer, M. W., & Gaskell, G. (orgs.). *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. 11ª ed. Trad.: Pedrinho A. Guareschi. Petrópolis: Vozes. Cap. 3, 64-89.
- Gaski, J. F., & Nevin, J. R. (1985). The differential effects of exercised and unexercised power sources in a marketing channel. *Journal of Marketing Research*, 22 (1), 130-142.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Gill, R. (2013). Análise de discurso. In: Bauer, M. W., & Gaskell, G. (orgs.). *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. 11ª ed. Trad.: Pedrinho A. Guareschi. Petrópolis: Vozes. Cap. 10, 244-270.
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38 (6-7), 407-419.
- Greenberg, R. H., Greenberg, P. S., & Mahenthiran, S. (2008). Virtual transfer price negotiations: unintended interactions with incentive systems. *Journal of Computer Information Systems*, 49(2), 18-25.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Revista Organizações & Sociedade*, 12 (35), 91-106.

- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, 7 (2), 78-101.
- Gulati, R., & Sytch, M. (2007). Dependence Asymmetry and Joint Dependence in Interorganizational Relationships: Effects of Embeddedness on a Manufacturer's Performance in Procurement Relationships. *Administrative Science Quarterly*, 52, 32-69.
- Hageman, A. M. (2008). A review of the strengths and weaknesses of archival, behavioral, and qualitative research methods: recognizing the potential benefits of triangulation. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 11, 01-43. Recuperado em 04 fev, 2015 de <http://ssrn.com/abstract=1099989>.
- Hair Jr, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados* (6 ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Hared, B. A., Abdullah, Z., & Huque, S. M. R. (2013a). Management Control Systems as a package: A Review of the Qualitative Research Studies and the New Insights. *Anais do Global Conference on Business, Economics and Social Sciences*, Kuala Lumpur, MY.
- Hared, B. A., Abdullah, Z., & Huque, S. M. R. (2013b). Management Control Systems: A review of literature and a theoretical framework for future researches. *European Journal of Business and Management*, 5 (26), 01-14.
- Hartmann, F., & Slapnicar, S. (2009). How formal performance evaluation affects trust between superior and subordinate managers. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (6/7), 722-737.
- Herath, S. K. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development*, 26 (9), 895-915.
- Homburg, C., & Stebel, P. (2009). Determinants of contract terms for professional services. *Management Accounting Research*, 20 (2), 129-145.
- Hoon, C. (2014). Meta-synthesis of qualitative case studies: an approach to the building. *Organizational Research Methods*, 16 (4), 522-556.

- Johansson, I. L., & Baldvinsdottir, G. (2003). Accounting for trust: some empirical evidence. *Management Accounting Research*, 14 (3), 219-234.
- Kerler III, W. A., & Brandon, D. M. (2010). The effects of trust, client importance, and goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred methods. *Advances in Accounting, incorporating Advances in international accounting*, 26, 246-258.
- Kilfoyle, E., Richardson, A. J., & MacDonald, L. D. (2013). Vernacular accountings: Bridging the cognitive and the social in the analysis of employee-generated accounting systems. *Accounting Organizations and Society*, 38 (5), 382-396.
- Kilmann, R. H. & Herden, R. P. (1976). Towards a systemic methodology for evaluating the impact of interventions on organizational effectiveness. *The Academy of Management Review*, 1 (3), 87-98.
- King, R., & Clarkson, P. (2015). Management control system design, ownership, and performance in professional service organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 45, 24-39.
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? *European Management Journal*, 31, 209-222.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2), 207-232.
- Langfield-Smith, K. (2008). The relations between transactional characteristics, trust and risk in the start-up phase of a collaborative alliance. *Management Accounting Research*, 19 (4), 344-364.
- Lanz, L. Q., & Tomei, P. A. (2014). Confiança versus controle: análise da governança do fundo garantidor para investimentos. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 7 (1), 105-136.
- Lavarda, C. E. F., Feliu, V. M. R., & Palanca, M. B. (2009). La Interiorización del Cambio de un Sistema Contable de Gestión en la Pequeña Empresa. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20 (51), 101-115.
- Lima, S. M. L. (1994). Definição e implementação de objetivos nas organizações públicas de saúde. *Revista de Administração Pública*, 28 (4), 38-64.

- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package – opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Mayer, R. C., Davis, J. H., & Schoorman, F. D. (1995). An Integrative Model of Organizational Trust. *The Academy of Management Review*, 20 (3), 709-734.
- McMillan, K. P. (2004). Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals? *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (6-7), 943-953.
- Meira, J., Kartalis, N. D., Tsamenyi, M., & Cullen, J. (2010). Management controls and inter-firm relationships: a review. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6 (1), 149-169.
- Melhem, Y. (2004). The antecedents of customer-contact employees' empowerment. *Employee Relations*, 26 (1), 72 – 93.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2003). *Management Control Systems – Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Harlow, UK: Financial Times/Prentice Hall.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*. New York: McGraw Hill. In: Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (4), 357-374.
- Minaar, R. A., Vosselman, E., van Veen-Dirks, P. M. G., & Zahir-ul-Hassan, M. K. (2017). A relational perspective on the contract-control-trust nexus in an interfirm relationship. *Management Accounting Research*, 34, 30-41.
- Modell, S. (2009). In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*, 20 (3), 208-221.
- Neu, D. (1991). Trust, impression management and the public accounting profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 2 (3), 295-313.
- Novelli, J. G. N. (2004). *Confiança interpessoal na sociedade de consumo: a perspectiva gerencial*. Tese de Doutorado em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 228 pp.

- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10 (4), 363-382.
- Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review*, 35 (4), 309-326.
- Palmer, K. N., Ziegenfuss, D. E., & Pinsker, R. E. (2004). International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants. *Managerial Auditing Journal*, 19 (7), 889-896.
- Pappas, J. M., & Flaherty, K. E. (2008). The effect of trust on customer contact personnel strategic behavior and sales performance in a service environment. *Journal of Business Research*, 61 (9), 894-902.
- Pernot, E., & Roodhooft, F. (2014). The impact of inter-organizational management control systems on performance: A retrospective case study of an automotive supplier relationship. *International Journal of Production Economics*, 158, 156-170.
- Pettersen, I. J. (2011). Trust-based or performance-based management-a study of employment contracting in hospitals. *International Journal of Health Planning and Management*, 26 (1), 18-38.
- Reina, D. L., & Reina, M. L. (2007). Building Sustainable Trust. *Od Practitioner*, 39 (1), 36-41.
- Reis, L. G. dos. (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional*. Tese de Doutorado em Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 187 pp.
- Ringle, C. M., Silva, D., & Bido, D. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13 (2 ed. especial), 56-73.
- Robalo, R. (2014). Explanations for the gap between management accounting rules and routines: an institutional approach. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 17 (1), 88-97.
- Roetzel, P. G., Stehle, A., & Pedell, B. (2014). Using an environmental management control system to translate environmental strategy into managerial performance. *American Accounting Association Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting*. Atlanta, Georgia, EUA.

- Rooney, J., & Cuganesan, S. (2013). The control dynamics of outsourcing involving an early-stage firm. *Accounting and Business Research*, 43 (5), 506-529.
- Ross, A. (1994). Trust as a moderator of the effect of performance evaluation style on job-related tension: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 19 (7), 629-635.
- Rousseau, D. M., Sitkin, S. B., Burt, R. S., & Camerer, C. (1998) Not so different after all: a cross-discipline view of trust. *Academy of Management Review*, 23 (3), 393-404.
- Rowe, C. (2004). The effect of accounting report structure and team structure on performance in cross-functional teams. *Accounting Review*, 79 (4), 1153-1180.
- Sabatier, M. (2014). As a leader are you trustworthy? Building trust to transform team working. *Development and Learning in Organizations: An International Journal*, 28 (5), 3-5.
- Saccol, A. Z. (2009). Um retorno básico: compreendendo os paradigmas de pesquisa e sua aplicação na pesquisa em Administração. *Rev. Adm. UFSM*, 2 (2), 250-269.
- Sampaio, M. S., Bruni, A. L., Lima Filho, R. N., & Cordeiro Filho, J. B. (2012). Excesso de Confiança e Controladoria: um Estudo Envolvendo Práticas Orçamentárias. *Revista de Finanças Aplicadas*, 02-20.
- Sanchez, G. (2013). *PLS Path Modeling with R*. Berkeley: Trowchez Editions.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package - A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19 (4), 324-343.
- Santos, C. P. dos, & Terres, M. da S. (2011). Exame da confiança interpessoal baseada no afeto. *REGE*, 18 (3), 427-449.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5 (3-4), 301-321.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38, 01-30.

- Scarton, L. M., Winck, C. A., Leonardi, A., & Pedrozo, E. A. (2010). As relações de confiança em redes no contexto da Nova Economia Institucional. *48º Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural*, Campo Grande, MS, Brasil.
- Schwandt, T. A. (2006). Três posturas epistemológicas para a investigação qualitativa – interpretativismo, hermenêutica e construcionismo social. In: Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (orgs.). *O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens*. Trad.: Sandra Regina Netz. Porto Alegre: Artmed. Cap. 07, 193-217.
- Silva Junior, A. da, & Muniz, R. M. (2006). Sucessão, poder e confiança: um estudo de caso em uma empresa familiar capixaba. *R.Adm.*, 41 (1), 107-117.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12 (4), 357-374.
- Smith, G. (2005). How to achieve organizational trust within an accounting department. *Managerial Auditing Journal*, 20 (5), 520-523.
- Sundin, H., Brown, D., Wakefield, J., & Ranganathan, J. (2009). Management Control Systems in a Non-Enterprise Network: The Greenhouse Gas Protocol Initiative. *Australian Accounting Review*, 19 (2), 93-102.
- Ter Bogt, H. J., & Scapens, R. W. (11 jul. 2014). *Institutions, Rationality and Agency in Management Accounting: Rethinking and Extending the Burns and Scapens Framework*, 01-34. Recuperado em 31 agosto, 2016, de <http://ssrn.com/abstract=2464980>.
- Tomkins, C. (2001). Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (2), 161-191.
- Van der Meer-Kooistra, J., & Scapens, R. W. (2008). The governance of lateral relations between and within organisations. *Management Accounting Research*, 19 (4), 365-384.
- Vaz, P. V. C & Espejo, M. M. dos S. B. (2017). Trust and Management Control System: a study on meta-synthetic interactions. *REAd – Porto Alegre*, 86 (1), 156-178.

- Vazquez, J. M. S., Rodriguez, G. C., & Kekale, T. (2014). The role of control systems in partner selection/evaluation processes in established distribution channels. *Baltic Journal of Management*, 9 (4), 426-445.
- Velez, M. L., Sanchez, J. M., & Alvarez-Dardet, C. (2008). Management control systems as inter-organizational trust builders in evolving relationships: Evidence from a longitudinal case study. *Accounting Organizations and Society*, 33 (7-8), 968-994.
- Vieira, V. A. (2009). Moderação, mediação, moderadora-mediadora e efeitos indiretos em modelagem de equações estruturais: uma aplicação no modelo de desconfirmação de expectativas. *R.Adm.*, São Paulo, 44 (1), 17-33.
- Vosselman, E., & Van der Meer-Kooistra, J. (2009). Accounting for control and trust building in interfirm transactional relationships. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (2), 267-283.
- Zanini, M. T. F., Lusk, E. J., & Wolff, B. (2009). Confiança dentro das Organizações da Nova Economia: uma Análise Empírica sobre as Consequências da Incerteza Institucional. *RAC*, Curitiba, 13 (1), 72-91.
- Zin, R. M. (2009). *Management Control Systems Of A Building Construction Project*. Bangi: Univ Kebangsaan Malaysia. In: Proceedings of 5th International Management Accounting Conference (IMAC) Local: Univ Kebangsaan Malaysia, Fac Econom & Business, Kuala Lumpur, Malaysia, 19-21 out, 2009.

APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Universidade Federal do Paraná - UFPR
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças
Doutorado em Contabilidade



Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

Título do estudo: O papel mediador da confiança na relação entre o Sistema de Controle Gerencial e os objetivos organizacionais.

Pesquisadores responsáveis: Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo; Patricia Villa Costa Vaz.

Instituição / Departamento: Universidade Federal do Paraná – Programa de Pós Graduação em Contabilidade e Finanças.

Endereço das pesquisadoras responsáveis: Avenida Prefeito Lothário Meissner, nº 632 – UFPR, Setor de Ciências Sociais Aplicadas – Jardim Botânico – Curitiba/PR – CEP: 80210-170.

Telefone e e-mail da pesquisadora Patricia para contato: (41) 3360-4193, patricia.villa@ufpr.br.

Local da coleta de dados: _____

Prezado(a) Senhor(a):

- Você está sendo convidado(a) a participar dessa pesquisa de forma totalmente **voluntária**;
- Antes de concordar em participar desta pesquisa é muito importante que você compreenda as informações contidas neste documento;
- A pesquisadora deverá responder a todas as suas dúvidas antes que você decida participar;
- Você tem o direito de **desistir** de participar da pesquisa a qualquer momento, sem nenhuma penalidade.

Objetivo do estudo: analisar o papel mediador da confiança na relação entre o Sistema de Controle Gerencial e o alcance dos objetivos organizacionais. Neste estudo, consideramos o Sistema de Controle Gerencial como o conjunto de ferramentas de controle à disposição da empresa, tais como orçamento, medidas de avaliação de desempenho e políticas de recompensa e compensação dos colaboradores.

Sua participação na pesquisa é muito importante e atende as seguintes condições:

Procedimentos. A participação nesta pesquisa consistirá em uma entrevista que será gravada. A entrevista será transcrita e o entrevistado terá acesso à transcrição parcial (dos trechos que serão citados na pesquisa) ou completa, a seu critério.

Benefícios. Esta pesquisa pretende contribuir para avanços na literatura sobre Contabilidade Gerencial, tanto no Brasil quanto internacionalmente. Portanto, os benefícios estão ligados aos progressos na discussão desse assunto.

Riscos. A entrevista não representará qualquer risco de ordem física, psicológica ou financeira ao entrevistado.

Sigilo. As informações fornecidas pelo entrevistado terão sua privacidade garantida pelos pesquisadores responsáveis. Os sujeitos da pesquisa não serão identificados em nenhum momento, mesmo quando os resultados desta pesquisa forem divulgados em qualquer forma ou momento.

Utilização das informações. As informações fornecidas pelo entrevistado serão utilizadas somente para o desenvolvimento de pesquisas acadêmicas, incluindo a tese de doutorado da pesquisadora, e artigos em eventos ou periódicos acadêmicos que se originem da pesquisa.

<p>Ciência e de acordo do participante (sujeito da pesquisa):</p> <p>Estou ciente e de acordo com o que foi anteriormente exposto, concordando em participar desta pesquisa:</p> <p>_____</p> <p>Nome: _____</p> <p>Data: ____/____/____</p>	<p>Ciência da pesquisadora responsável pelo projeto:</p> <p>Declaro que obtive de forma apropriada e voluntária o Consentimento Livre e Esclarecido deste sujeito de pesquisa para a participação neste estudo.</p> <p>_____</p> <p>Patricia Villa Costa Vaz Responsável pelo projeto</p> <p>Data: ____/____/____</p>
---	--

APÊNDICE B – ARTIGOS UTILIZADOS NA META-SÍNTESE E MOTIVOS PARA EXCLUSÃO

nº.	Autor / Ano	Periódicos Internacionais	Status	Justificativa
1	Appuhami, Perera e Perera (2011)	<i>Australian Accounting Review</i>	Excluído	Escopo não alinhado
2	Busco, Riccaboni e Scapens (2006)	<i>Management Accounting Research</i>	Meta-síntese	-
3	Caker e Siverbo (2014)	<i>Scandinavian Journal of Management</i>	Excluído	Escopo não alinhado
4	Cuganesan (2007)	<i>Journal of Accounting & Organizational Change</i>	Meta síntese	-
5	Emsley e Kidon (2007)	<i>Contemporary Accounting Research</i>	Meta síntese	-
6	Florez et al. (2012)	<i>6th Conference on Performance, Measurement and Manag. Control</i>	Excluído	Apenas o resumo disponível
7	Free (2007)	<i>Contemporary Accounting Research</i>	Excluído	Escopo não alinhado
8	Greenberg, Greenberg e Mahenthiran (2008)	<i>Journal of Computer Information Systems</i>	Excluído	Estudo experimental
9	Hartman e Slapnicar (2009)	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	Excluído	Estudo quantitativo
10	Homburg e Stebel (2009)	<i>Management Accounting Research</i>	Excluído	Escopo não alinhado
11	Johansson e Baldvinsdottir (2003)	<i>Management Accounting Research</i>	Meta síntese	-
12	Kilfoyle, Richardson e MacDonald (2013)	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	Excluído	Estudo teórico
13	Langevin e Mendoza (2013)	<i>European Management Journal</i>	Excluído	Não utilizou estudo de caso
14	Langfield-Smith (2008)	<i>Management Accounting Research</i>	Meta síntese	-
15	Pappas e Flaherty (2008)	<i>Journal of Business Research</i>	Excluído	Estudo quantitativo
16	Pernot e Roodhooft (2014)	<i>International Journal of Production Economics</i>	Meta síntese	-
17	Pettersen (2011)	<i>International Journal of Health Planning and Management</i>	Excluído	Estudo quantitativo
18	Rooney e Cuganesan (2013)	<i>Accounting and Business Research</i>	Excluído	Apenas o resumo disponível
19	Rowe (2004)	<i>Accounting Review</i>	Excluído	Apenas o resumo disponível
20	Sundin et al. (2009)	<i>Australian Accounting Review</i>	Excluído	Escopo não alinhado
21	Van der Meer-Kooistra e Scapens (2008)	<i>Management Accounting Research</i>	Excluído	Escopo não alinhado
22	Vazquez, Rodriguez e Kekale (2014)	<i>Baltic Journal of Management</i>	Excluído	Escopo não alinhado
23	Velez, Sanchez e Alvarez-Dardet (2008)	<i>Accounting, Organizations and Society</i>	Meta síntese	-
24	Zin (2009)	<i>V International Management Accounting Conference</i>	Excluído	Apenas o resumo disponível

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO FINAL VALIDADO

Questionário - escala Likert de 1 a 10 (1 - discordo totalmente; 10 - concordo totalmente)	
PARTE A	Considerando os objetivos organizacionais como sendo o fim desejado que a organização pretende atingir e que orientam o seu comportamento em relação ao futuro e ao ambiente, responda:
BLOCO 1 – objetivos organizacionais	1 Conheço amplamente os objetivos da minha área de trabalho.
	2 Tenho conhecimento do processo e de quem são os responsáveis pela elaboração dos objetivos da minha área.
	3 Posso afirmar que os objetivos da minha área de trabalho estão ligados à maximização da eficiência do negócio com o maior volume de vendas possível ao menor custo.
	4 Posso afirmar que os objetivos da minha área de trabalho estão ligados à maximização da habilidade da firma em adquirir recursos de outras organizações e distribuir produtos e serviços aos clientes.
	5 Posso afirmar que os objetivos da minha área de trabalho estão ligados à maximização da motivação e ao envolvimento dos empregados em suas tarefas.
	6 Posso afirmar que os objetivos da minha área de trabalho estão ligados à maximização do nível de satisfação da sociedade – comunidade, fornecedores e consumidores – com a empresa.
	7 Considero que a elaboração dos objetivos de minha área de trabalho é transparente.
	8 Considero que os canais para transmissão dos objetivos de minha área de trabalho são adequados.
	9 Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças nos objetivos de minha área.
	10 A empresa busca envolver os funcionários e saber suas ideias.
	11 Consigo identificar facilmente os benefícios e as falhas na elaboração e acompanhamento dos objetivos.
PARTE B	(Questões sobre o pacote do Sistema de Controle Gerencial)
Considerando os valores, crenças e normas da empresa, responda:	
BLOCO 2 – SCG – controles culturais	12 Tenho conhecimento dos valores, normas e crenças que a empresa compartilha com seus gerentes e funcionários.
	13 Há uma declaração por escrito da visão e missão da empresa.
	14 Há um código de conduta escrito para todos os funcionários.
	15 O código de conduta também define as ações inaceitáveis.
	16 A empresa incentiva a participação dos funcionários em atividades sociais.
	17 O processo de treinamento de novos funcionários se estende a acompanhar a adaptação deste novo membro algum tempo após sua contratação.
	18 O processo de seleção de funcionários leva em conta a capacidade de adaptação do novo membro.
	19 Acredito que os valores, crenças e normas da empresa acabam tendo reflexo na vida pessoal dos funcionários.
	20 Considero que a divulgação dos valores, crenças e normas é transparente.
	21 Considero que os canais para transmissão dos valores, crenças e normas são adequados.
	22 Acredito que recebo feedbacks construtivos.
	23 Tenho abertura para sugerir à meus superiores mudanças nos valores, crenças e normas da empresa.
	24 O processo de seleção e treinamento dos funcionários leva em conta as habilidades de cada um.
	25 A empresa incentiva que os funcionários desenvolvam novas habilidades.
26 Consigo identificar facilmente os benefícios e as falhas na elaboração e divulgação dos valores, crenças e normas da empresa.	

Considerando o planejamento da empresa, responda:		
BLOCO 3 – SCG – planejamento	27	Tenho conhecimento da existência de um plano escrito de ação de longo prazo da empresa.
	28	Tenho conhecimento da existência de um plano escrito de ação de curto prazo da minha área de trabalho.
	29	Tenho conhecimento de como são estabelecidos os limites de atuação da organização (atividades, mercados, riscos).
	30	Considero que a divulgação dos planos de curto e longo prazo é transparente.
	31	Considero que os canais de transmissão desses planos são adequados.
	32	Sou encorajado a compartilhar informações.
	33	Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças nos planos de curto e longo prazo da empresa.
	34	Considero que os planos de curto e longo prazo estabelecem fronteiras adequadas de atuação.
Considerando o orçamento e os controles financeiros da empresa, responda:		
BLOCO 4 – SCG – controles cibernéticos	35	Tenho conhecimento amplo sobre o processo de elaboração do orçamento de minha área.
	36	Em minha área existem métricas para o caso de não cumprimento das metas orçamentárias.
	37	Em minha área existem controles financeiros para estabelecer padrões de desempenho dos funcionários.
	38	Considero que a divulgação do orçamento e dos indicadores de desempenho é transparente.
	39	Considero que os canais de transmissão do orçamento e dos indicadores de desempenho são adequados.
	40	Sou encorajado a admitir meus erros.
	41	Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças nos indicadores de desempenho.
	42	Tenho abertura para sugerir a meus superiores mudanças no orçamento da minha área.
	43	Considero que o orçamento é adequado.
Considerando o sistema de recompensa e compensação da empresa, responda:		
BLOCO 5 – SCG – Recompensas e compensação	44	Tenho conhecimento sobre o processo e quem são os responsáveis pelo monitoramento e recompensação do desempenho dos funcionários.
	45	Considero que a divulgação do processo de monitoramento e recompensação dos funcionários é transparente.
	46	Considero que os canais de transmissão do processo de monitoramento e recompensação dos funcionários são adequados.
	47	Tenho abertura para sugerir à meus superiores mudanças no processo de monitoramento e recompensação dos funcionários.
	48	Considero que os planos de recompensa são consistentes.
	49	Considero que os planos de compensação são consistentes.
	50	Consigo identificar facilmente os benefícios e as falhas na elaboração e divulgação do processo de monitoramento e recompensação dos funcionários.
Considerando os procedimentos internos da empresa, responda:		
BLOCO 6 – SCG – controles administrativos	51	Em minha empresa, há um organograma formal com a descrição de atividades, cargos e funções.
	52	Em minha empresa, as linhas de autoridade são seguidas à risca.
	53	Em minha empresa, há políticas e procedimentos formalizados que descrevem o que deve ser feito na organização.
	54	Considero que a divulgação do organograma e das políticas e procedimentos é transparente.
	55	Considero que os canais de transmissão do organograma e das políticas e procedimentos são adequados.
	56	Sou encorajado a falar a verdade.
	57	Sou encorajado a incentivar boas ações.

	58	Considero que a delegação das tarefas é apropriada aos cargos.
	59	Tenho abertura para sugerir à meus superiores mudanças nas políticas e procedimentos da empresa.
	60	A empresa incentiva que os funcionários tenham liberdade para tomar suas próprias decisões.
PARTE C	Agora, considere sua relação com seus colaboradores:	
	PARA GESTORES	
BLOCO 7 – confiança líderes e liderados	61	Espero que minhas atitudes diárias façam com que meu colaborador confie em mim.
	62	A divulgação das informações do Sistema de Controle Gerencial da empresa (políticas e procedimentos, valores, planejamento) auxilia na construção da confiança entre eu e meu colaborador.
	63	Acredito que a transparência das informações é fator chave para demonstrar que confio em meu colaborador.
	64	Acredito que o comprometimento com resultados é fator chave para demonstrar que meu colaborador confia em mim.
	65	Acredito que um bom relacionamento interpessoal é importante para demonstrar que confio em meu colaborador.
	66	Acredito que os meus colaboradores podem contribuir muito para meu desenvolvimento profissional.
	67	Procuro buscar sempre um momento para troca de experiências profissionais entre eu e meus colaboradores.
PARTE C	Agora, considere sua relação com seus gestores:	
	PARA COLABORADORES	
BLOCO 7 – confiança liderados e líderes	61	Espero que minhas atitudes diárias façam com que meu superior confie em mim.
	62	A divulgação das informações do Sistema de Controle Gerencial da empresa (políticas e procedimentos, valores, planejamento) auxilia na construção da confiança entre eu e meu superior.
	63	Acredito que a transparência das informações é fator chave para demonstrar que meu superior confia em mim.
	64	Acredito que o comprometimento com resultados é fator chave para demonstrar que confio em meu superior.
	65	Acredito que um bom relacionamento interpessoal é importante para demonstrar que meu superior confia em mim.
	66	Acredito que o meu superior pode contribuir muito para meu desenvolvimento profissional.
	67	Meu superior sempre busca um momento para trocar experiências profissionais comigo.
PARTE D	Para finalizar...	
BLOCO 8 – identificação do respondente	68	Qual seu gênero?
	69	Qual sua faixa de idade?
	70	Qual seu grau de escolaridade?
	71	Qual sua área funcional dentro da empresa?
	72	Qual o ramo da sua empresa?
	73	Há quanto tempo você trabalha nessa empresa?
	74	Há quanto tempo está nesse cargo?