

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JUCILEINE DE FÁTIMA MACHADO LEITE

**ANÁLISE DA IMPORTÂNCIA DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL NAS
ORGANIZAÇÕES**

Curitiba
2017

JUCILEINE DE FÁTIMA MACHADO LEITE

ANÁLISE DA IMPORTÂNCIA DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL NAS ORGANIZAÇÕES

Trabalho apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de especialista do curso de Especialização em Contabilidade e Finanças do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^a Dra. Mayla Cristina Costa

Curitiba
2017

Dedico este trabalho a Deus, que sempre esteve comigo e em memória de meus pais, que foram exemplo de vida.

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar sobre a importância dos sistemas de controle gerencial utilizados para obter o melhor resultado, através de informações disponíveis nas organizações, no intuito de minimizar dificuldades na busca pela excelência do trabalho. A relevância deste processo no contexto econômico-financeiro das empresas demonstra a necessidade de tratativas de um modo geral, objetivando estratégias que conduzam ao sucesso das organizações. Atualmente, devido às circunstâncias competitivas do mercado, faz-se necessário que os fundamentos estratégicos, estruturas gerenciais, sistemas de informações sejam alterados. Os principais motivos para fracassos das organizações são: falha no topo da organização, que deve estar presente em todas as áreas da organização, abrir canais de comunicação internos a fim de que todos participem. Eliminar rivalidades e competições desnecessárias da equipe gerencial, que afetam o desempenho. As pessoas devem unir esforços em prol da organização e, deixar de agir como inimigos. Estabelecer visão centralizadora. As pessoas precisam trabalhar juntas para que todos alcancem o objetivo geral da organização, que é o lucro. O poder competitivo das organizações e a continuidade dos negócios, ocorrerá através de adaptação à nova realidade do mercado. Mudança é sobrevivência, principalmente em um ambiente estratégico volátil, incerto e complexo. Superado os obstáculos, o conhecimento obtido através de informações pode ser utilizado na tomada de decisão com o intuito de gerar vantagem competitiva. Nesse sentido, o objetivo geral deste trabalho foi verificar por meio de pesquisa bibliométrica qual a importância dos sistemas de controles gerenciais nas organizações. A boa gestão é conclusiva na tomada de decisões e, para tanto o SCG torna-se ferramenta imprescindível. A boa gestão é conclusiva na tomada de decisões e, para tanto o SCG torna-se ferramenta imprescindível.

Palavras-chave: Controle Gerencial; Processos; Informação; Estratégias; Planejamento.

ABSTRACT

The objective of the study is to analyze about the importance the systems management control used to get the best result, via information available in the organizations, in order de minimize difficulties searching for excellence of work. The relevance of this process in the context economic financial of the companies demonstrate the need of negotiations in a manner general, aiming strategies leading to succeed for organizations. Currently, due to circumstances competitive of the market, has been necessary that the grounds strategic, management structures, information systems being changed. The main reasons for failures of organizations are: failure at the top of organization, that should be present in all areas by the organization, to open internal channels of communication so that all participate. Eliminate rivalries and unnecessary competitions of management team, that affect performance. People must join forces on behalf of the organization and, stop acting as enemies. Establish centralizing view. People must work in teams for all meet the general objective of the organization is profit. Competitive power of organisations and business continuity, occurred through adaptation new market reality Change is survival, mainly on environment volatile strategic, uncertain and complex. Overcome obstacles, the knowledge obtained through informations can be used in decision-making in order to generate competitive advantage. In these ways, the general objective of this work was to verify through research bibliometric how important of systems management systems of control in the organisations The good management is conclusive in decision-making and, for this purpose the Management Control System become indispensable tool.

Keywords: Management Control; Process; Information; Strategies; Planning.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
1.1. PROBLEMA DE PESQUISA.....	7
1.2. OBJETIVOS.....	8
1.2.1 OBJETIVO GERAL.....	8
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	8
1.3. JUSTIFICATIVA.....	8
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 ORÇAMENTO EM ORGANIZAÇÕES PRIVADAS.....	10
2.2 PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E DESEMPENHO DOS GESTORES.....	13
2.3 CONHECIMENTOS SOBRE GESTÃO DE CUSTOS E DESEMPENHO DOS GESTORES.....	15
2.4 CONTROLE GERENCIAL E CORRENTES TEÓRICAS.....	19
3. METODOLOGIA.....	25
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	28
4.1 Aspectos positivos apresentados.....	39
4.2 Aspectos negativos apresentados.....	40
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	41
REFERÊNCIAS.....	43

1. INTRODUÇÃO

A palavra “controle” se originou do idioma francês *contrôle*, e segundo Ferreira (2002), em seu Novo Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa, significa o ato de dirigir qualquer serviço, fiscalizando-o e orientando-o do modo mais conveniente. Chiavenato (2003, p. 635) define controle como a função administrativa que consiste em medir o desempenho a fim de assegurar que os objetivos organizacionais e planos estabelecidos sejam realizados.

A literatura registra que a primeira definição de controles internos surgiu em 1949, emitida pelo AICPA – “American Institute of Certified Public Accountants” (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) -, por meio do SAS nº 1 “Statements on Auditing Standards” (Exposição de Padrões de Auditoria), é a mais respeitada e difundida até hoje. O AICPA, assim definiu (1990):

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia.

Quando se analise a organização é importante considerar que “a essência da organização são suas funções e relacionamentos. O gerenciamento identifica o que deve ser feito para que a empresa possa alcançar seus objetivos, e então estabelece o relacionamento desejado entre as funções” (KEITH; KEITH, 1985, p. 8). A organização é o instrumento que serve para que as pessoas possam ser produtivas. A organização deve ser homogênea e a empresa toda deve ser organizada da mesma forma (DRUCKER, 1999, p. 19-20).

Desse modo, controle é ter total domínio de todo o processo, conforme mecanismos como detector (calcula o que ocorre no processo que está sendo controlado), assessor (compara e determina as ocorrências), realizador (feedback) e rede de comunicações (transmissor de informações).

Nesse sentido, o controle de gestão é necessário, para as organizações atingirem os objetivos. Serve para que os gerentes garantam que a estratégia da empresa seja respeitada. O controle gerencial nada mais é que um dos vários tipos de planejamento e controle de uma empresa, através da formulação de estratégias e

controle das tarefas. É no controle gerencial que as estratégias adotadas serão obedecidas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 30 e 33-34).

Controle é formado por atividades como: planejamento, coordenação, comunicação, avaliação, decisão e influência, que auxiliam os gestores a movimentar a organização em direção aos objetivos estratégicos. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

ANTHONY & GOVINDARAJAN (2008) afirma que o controle de tarefas é o processo que garante que as tarefas especificadas sejam eficiente e efetivamente realizadas. Segundo as regras estabelecidas no processo de controle gerencial, tarefas individuais são executadas.

O processo de controle pode ser entendido em três etapas separadas e distintas: (1) *mensuração* do desempenho real, (2) *comparação* do desempenho real em relação a um padrão e (3) *tomada de ação gerencial* para corrigir desvios ou padrões inadequados. Através da coleta de informações, os gerentes determinam o desempenho real através do primeiro passo no controle, medir. O que é medido determina o que as pessoas tentarão se superar. A etapa de comparação determina o grau de variação entre o desempenho real e o padrão. O terceiro passo é a tomada de ação gerencial, que pode corrigir o desempenho real através de ação corretiva imediata ou básica. (ROBBINS, 2000, p. 141 a 144)

Não há como administrar sem controle, desde que os gerentes são responsáveis pelas ações das pessoas em sua unidade. (ROBBINS, 2000, p. 155). Nesse sentido, o controle está implícito no processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos necessários à organização são obtidos e utilizados eficiente e eficazmente no cumprimento dos objetivos da mesma organização. (ANTHONY, 1970).

Ademais, o controle gerencial trata de processo pelo qual os gestores influenciam os membros da organização para implementarem as estratégias. (ANTHONY & GOVIDARAJAN, 2008). Sendo considerado “o processo de guiar a organização para padrões viáveis de atividade em um ambiente em mudança.” (BERRY, BROADBENT; OTLEY, 2005). Tal processo necessita de um sistema de contabilidade gerencial estruturado de maneira consistente com as demandas e deve proporcionar condições de instigar, orientar, esclarecer os profissionais quanto aos elementos relevantes da gestão da organização.

Isso ocorrerá com um sistema de informações dinâmico no que se refere à atualidade, flexibilidade, amplitude e diversificação. Nesse sentido, as estratégias definem como as organizações devem utilizar os recursos para atingir os objetivos. (MERCHANT & VAN DER STEDE, 2007), e os processos gerenciais viabilizam melhores resultados.

Dessa maneira, os processos gerenciais existirão a partir da premissa de que os procedimentos sejam realizados e haja acompanhamento. Rotinas e procedimentos formais, baseadas em informação, utilizadas pela gerência para manter ou alterar padrões de atividade organizacional. (SIMONS, 2000)

Por meio da supervisão e orientação, é possível averiguar o desenvolvimento dos processos adequadamente, essencial para a melhoria das atividades operacionais. Por sua vez, o Sistema de Controle Gerencial (SCG) refere-se ao conjunto de mecanismos de controle utilizados por uma organização (KLOOT, 1997). Procedimentos e sistemas que utilizam informações para manter ou alterar as atividades da organização (SIMONS, 1987).

Uma das funções do SCG é administrar as tensões organizacionais, para direcionar a organização na busca dos objetivos estratégicos e alcançar os resultados desejados (SIMONS, 1995; HENRI, 2006; OYADOMARI, 2008; MUNDY, 2010; ZHENG, 2012).

Assim, as empresas necessitam de resultados concretos, portanto torna-se imprescindível que haja planejamento, análise e estratégias de controle, a fim de que o objetivo principal, que é a geração de lucros seja atingido. No sentido de que uma empresa bem administrada sabe exatamente qual é o seu resultado, se o resultado não foi positivo será preciso corrigir os erros e se a empresa tem um retorno favorável, é preciso avaliar a possibilidade de investimentos.

É visando compreender a importância dos sistemas de controle gerencial nas organizações e como os estudos realizados na área tratam o tema é que tem-se o problema de pesquisa, a seguir.

1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

Qual a importância dos sistemas de controle gerencial nas organizações, investigada por meio de estudo bibliométrico dos trabalhos publicados no período de 1997 a 2016?

1.2. OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Identificar a importância dos sistemas de controle gerencial nos processos, por meio de trabalhos acadêmicos publicados em periódicos no período de 1997 a 2015.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- (a) Levantar artigos na base de dados SPELL que abordem a área de sistemas de controles gerenciais.
- (b) Realizar uma pesquisa por meio da análise bibliométrica.
- (c) Comparar modelos de sistemas gerenciais com melhores resultados, por meio de pesquisa bibliométrica.

1.3. JUSTIFICATIVA

Para Anthony e Govindarajan (2002) a formulação de estratégias é o processo pelo qual se decide a adoção de novas estratégias e o controle gerencial é o processo pelo qual se decide a implantação de estratégias e a obediência a elas.

Esta pesquisa busca apresentar algumas questões para reflexão, sobre a necessidade de controles gerenciais para investigação de resultados positivos, que tragam o diferencial de que toda a empresa necessita para se manter no mercado, embora por meio do mapeamento e análise dos artigos publicados no Brasil.

Segundo Anthony e Govindarajan (2008), o controle gerencial é o processo pelo qual os gestores influenciam os membros de uma organização ao implementar as estratégias. Os resultados ocorrerão somente com empenho e colaboração da empresa como um todo.

Ainda conforme os autores (2008, p.7), o controle gerencial envolve atividades como:

- ✓ Planejamento sobre o que a organização deve realizar.
- ✓ Coordenação das atividades das várias partes da organização.

- ✓ Comunicação das informações.
- ✓ Avaliação das informações.
- ✓ Decisão sobre qual ação deve ser executada.
- ✓ Influência sobre pessoas, visando à alteração de seu comportamento.

O controle gerencial não é estanque, é realizado diante de determinada circunstância, porém se ocorrerem mudanças, as ações podem ser alteradas conforme a necessidade.

Dessa maneira, os sistemas gerenciais disponibilizam as informações precisas necessárias facilitando a tomada de decisão e condições para o planejamento e controle. O controle é para correção e prevenção, ou seja, apontar medidas corretivas adequadas, corrigir falhas e apontar meios necessários para evitar ocorrência futura.

Conforme Anthony e Govindarajan (2002), a administração tem formas de verificar, por meio de relatórios, o que ocorre e comparar com os padrões do que deveria estar ocorrendo, desempenhando a função de assessor e, decidir se a diferença entre o desempenho real e o padrão é significativa o suficiente para justificar uma ação. Como as ações direcionadas para alterar o comportamento de uma organização envolvem seres humanos, o gestor deve interagir com pelo menos outra pessoa para efetuar a alteração.

Por isso é necessário que haja a interação entre os planos estratégicos e todo o pessoal das organizações. A colaboração de todos neste processo, conduzirá a um resultado satisfatório.

Ao abordar o tema sob a forma de um estudo bibliométrico pretende-se conseguir demonstrar o que tem sido pesquisado nos últimos anos e qual a evolução dessa área acadêmica, assim como, demonstrar a relevância para a prática de melhoria dos controles internos nas organizações a partir de uma maior reflexão e conhecimento do tema.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORÇAMENTO EM ORGANIZAÇÕES PRIVADAS

Orçamento Empresarial é o ato de planejar e estimar os ganhos, despesas e investimentos que a empresa terá em período futuro. O principal objetivo é estabelecer metas e objetivos, acompanhando e comparando os resultados para agir corretivamente ou preventivamente. Permite definir prioridades e avaliar a realização dos objetivos (de Paula, 2014).

Historicamente, parte dos objetivos que a organização pretende alcançar consiste em examina os pontos fortes e limitações, designando os recursos da forma mais eficiente para dispor oportunidades identificadas, tendo um retorno satisfatório. Ou seja, o objetivo geral de uma de uma organização pode ser compreendido como a maximização de retorno aos acionistas, mesmo que mais recentemente tenha sido dado ênfase à importância de criação de valor a todos os stakeholders envolvidos.

Como um dos instrumentos de gestão necessário a qualquer organização se tem os orçamentos, que se classificam segundo as suas funções em: orçamento de vendas, de produção, de custos de produção, de custos administrativos e com vendas, de outros itens DR – demonstrativo de resultados, de capital e de caixa

Desse modo, o orçamento é ferramenta de controle de todo o processo operacional da empresa e a gerência e pessoas que participam do processo orçamentário devem se comprometer com o resultado. Nesse sentido, é instrumento que descreve o plano geral de operações e/ou de capital, orientado por objetivos e metas propostos pela alta cúpula diretiva da empresa para um determinado período (ZDANOWICZ 1998, p. 21)

Conhecido também como ferramenta para estabelecer e coordenar objetivos em todas as áreas da empresa, para que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucros. Segundo MOREIRA (1987), o orçamento pode ser caracterizado através das seguintes premissas básicas:

- a) Projeção para o futuro – a preparação do orçamento determinará as novas condições de trabalho como as estimativas: das vendas, custos de aquisição de matérias-primas, contratações de mão-de-obra, dos demais custos indiretos de fabricação e das despesas operacionais da empresa;
- b) Flexibilidade na aplicação – como instrumento de planejamento financeiro deverá ser rapidamente adaptado às novas condições de trabalho e de

mercado da empresa; c) Participação direta dos responsáveis – a técnica orçamental não é de competência exclusiva da cúpula diretiva, mas, ao contrário, será de todos os níveis da empresa, ou seja, todos deverão participar do processo e comprometer-se em alcançar as metas fixadas no plano geral de operações, d) Global – no sentido de abarcar todas as unidades e atividades operacionais da empresa; e) Prático – a elaboração do orçamento deverá ser em tempo hábil, para que a sua execução possa ocorrer no momento certo; f) Critérios uniformes - para elaborar-se o orçamento na empresa, princípios e padrões terão que ser definidos, previamente, permitindo assim realizar-se a avaliação do mesmo; g) Quantificação – o orçamento deverá ser expresso, em valores físicos e monetários; h) Economicidade – revelar, em termos econômicos, o que se terá de fazer e se pretende fazer na empresa no período orçamentário.

Segundo Santos, Lavarda e Marcello (2014, p. 127), o desenvolvimento no uso dos tradicionais instrumentos de controle gerencial, tais como: fatores de crescimento econômico, entrada de empresas multinacionais e a convergência contábil internacional resultaram que as organizações ficaram mais complexas, tornando cenário desafiador aos gestores.

Ainda para Anthony (1970, p.20):

[...] Deve-se relevar um importante aspecto do controle gerencial ao lembrar a preocupação dos gestores em assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados eficaz e eficientemente na realização dos objetivos da organização. O controle definido como um processo pelo qual a organização segue os planos e as políticas da administração.

O orçamento é instrumento de gestão que tem influência no desempenho dos gestores, sendo importante contemplar os planos da empresa para os seus ativos e passivos. Somente através de estudo dos problemas da empresa, será possível determinar as responsabilidades e atribuições, para então definir políticas e planejamento dos recursos necessários.(Tomislav Femenick,2015)

O orçamento passou a ter a responsabilidade de conduzir a produção do negócio, no decorrer dos anos. (JOHNSON, KAPLAN, 1987). Faz parte do plano administrativo das organizações em todos os processos, conduzindo a um período futuro definido.

Estabelece com antecedência as ações e recursos necessários para que a empresa produza o almejado e, alcance os objetivos.

Segundo Frezatti (2007)

O orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas.

O acompanhamento diário do orçamento é importante para que ajustes sejam feitos, principalmente em relação a fatores externos como economia, mercado, moeda, tudo que influencia diretamente. Assim é possível corrigir para que o melhor resultado seja alcançado.

O orçamento auxilia na definição quantitativa dos objetivos e como serão atingidos. Como instrumento de planejamento, auxilia no controle daquilo que foi planejado em relação ao que está sendo executado. Colabora no controle dos resultados futuros, sendo fundamental para a compreensão do grau de desempenho atingido. Conforme Frezatti (2010), planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia.

Welsch (1983) define orçamento como plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido. Tem como objetivo acompanhar o desempenho da empresa e assegurar que os desvios sejam analisados e controlados, sendo necessário acompanhamento diário.

Parte do comportamento passado para possíveis mudanças futuras. Trata-se de uma meta pela qual serão tomadas as decisões. Auxilia a coordenação das atividades, define responsabilidades dos gestores, limitando os gastos a serem realizados.

Horngren (2000) enfatiza que o orçamento representa a expressão quantitativa de um plano de ação futuro, meio para viabilizar as decisões estratégicas. Pode abranger aspectos financeiros ou não.

Orienta os esforços, permitindo gerenciamento para os objetivos empresariais. Através da antevisão de cenários alternativos, antecipar tendências, problemas e estabelecer estratégias diferenciadas, que resultarão em uma empresa bem-sucedida.

Sobanski (2000) considera que o orçamento estabelece o elo gerencial entre a atuação de curto prazo e suas estratégias. Coordenação entre ações e resultados, culminando no alvo eficientemente.

Orçamento representa a mensuração do planejamento estratégico em planos e ações concretas que propiciem auferir os objetivos.

Brooksin (2000, p.7) ordena de forma diferente os objetivos ao afirmar que os orçamentos são essenciais ao planejamento e controle empresarial. Auxiliam na coordenação das ações dos líderes, estabelecem compromisso com os objetivos da empresa.

Os objetivos do orçamento: planejamento, coordenação, motivação, controle, auxiliares na execução e avaliação do processo.

1. Planejamento para estimar ganhos, despesas e investimentos.

Controla os resultados e auxilia na flexibilização das ações.

2. Coordenação para a conciliação de esforços no intuito de que as ações sejam realizadas.

3. Motivação para a melhor produtividade e qualidade nos processos.

Montana (1999, p. 203) diz que motivação é o “processo de estimular um indivíduo para que tome ações que irão preencher uma necessidade ou realizar uma meta desejada”.

Controle para averiguar se as atividades estão conforme o planejamento. Assim é possível corrigir o desempenho assegurando a conformidade dos planos e objetivos empresariais. Investiga e compara os resultados.

2.2 PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E DESEMPENHO DOS GESTORES

Há cenário propício de interação nas organizações, porém depende da forma como a política organizacional permite e/ou incentiva essa interação, os resultados serão positivos ou negativos, conforme Santos, Lavarda e Marcello (2014, p. 128). Faz-se necessário analisar a relação entre a participação orçamentária e o desempenho individual dos gestores sob contexto mais amplo, devido ser afetada por diversas outras variáveis.

Welsch (1983) assevera que a função controle, envolve processos de avaliação de desempenho, comparação do desempenho real com os objetivos, planos, análise dos desvios dos mesmos, tomada de ação corretiva provocada pelas análises efetuadas, acompanhamento para avaliar a eficiência da ação de natureza corretiva e adição de informações ao processo de planejamento para desenvolver os ciclos futuros da administração.

Swieringa e Moncur (1975) explicam que a participação orçamentária refere-se à aplicação de técnicas de gerenciamento participativo ao orçamento, ou seja os gerentes participam das decisões desde a criação do orçamento, podendo medir e avaliar seu desempenho.

Segundo Chiavenato (apud WANZUIT, 2009), ao avaliar o comportamento da organização, é necessário o uso de uma função administrativo que monitore, acompanhe, avalie, meça e assegure que alcance os objetivos propostos.

Um ponto de vista emerge nos anos 1920, quando um estudo de Elton Mayo, denominado “Experiência de Hawthorne”, revolucionou, mostrando que fatores sociológicos e psicológicos influenciam a relação homem e organização.

A corrente de estudos comportamentais sobre participação orçamentária teve impulso no trabalho de Argyris (1952), que forneceu evidências qualitativas de que o orçamento pode afetar negativamente o estado mental e o comportamento dos empregados, conforme Santos, Lavarda e Marcello (2014, p. 128).

O orçamento é uma ferramenta que representa variável com forte efeito sobre todas as medidas de motivação. (HOFSTEDE, 1968).

A participação na confecção do orçamento, conhecer as metas e objetivos da empresa, é um ganho de motivação e envolvimento, o que gera a busca de forma sinérgica ao objetivo em comum.

Conforme Otley (1978), os dados orçamentários tem papel importante, podendo ser usados como representação dos padrões de eficácia e eficiência.

Peter Drucker, o pai da Administração moderna, define os termos da seguinte forma:

A **eficiência** consiste em **fazer certo as coisas**: geralmente está ligada ao nível **operacional**, como realizar as operações com menos recursos – menos tempo, menor orçamento, menos pessoas, menos matéria-prima, etc...”

“Já a **eficácia** consiste em **fazer as coisas certas**: geralmente está relacionada ao nível gerencial.

A função do gerente é levar a equipe a fazer as tarefas certas (eficácia), com a maior eficiência possível (menor uso de recursos, tempo, etc...).

Para Hornegren, Foster e Datar (apud ROSA, 2007) as empresas bem organizadas geralmente apresentam o seguinte Ciclo Orçamentário:

1. Planejamento do desenvolvimento da organização como um todo, assim como das respectivas subunidades. Todos os gestores concordam com o que é esperado deles;
2. Estabelecimento de um parâmetro de referência, isto é, um conjunto de expectativas específicas com relação às quais os resultados reais possam ser comparados;
3. Análise das variações dos planos, seguida, se necessário, das respectivas ações corretivas;
4. Replanejamento, levando em consideração o *feedback* e a mudança das condições.

Referente ao sistema de gestão da organização, Otley e Bisbe (2004) estudaram sobre o estilo de uso participativo de sistemas formais de controle de gestão, sistemas de medição usados para concentrar a atenção sobre a evolução constante da informação, considerada pelos gestores de suma importância estratégica.

De acordo com Dowbor (2001, p. 18), “a qualidade da gestão da informação tornou-se de certa maneira a pedra de toque que distingue o ativismo dispersivo e ineficiente, de um esforço organizado de alocação racional de recursos”.

As discussões sobre a participação orçamentária e o desempenho de gestores concentraram-se no pressuposto de que a participação orçamentária melhora a eficiência produtiva por meio de dois mecanismos: motivacional e informacional (LOCKE, SCHWEYGER, 1979; EREZ, ARAD, 1986; EREZ, 1993; LATHAM, WINTERS, LOCKE, 1994; SAGIE, KOSLOWSKY, 2000).

Os estudos variam em relação à participação orçamentária e o desempenho no trabalho, segundo Santos, Lavarda e Marcello (2014, p.130). Houve vários resultados contraditórios nesse estudo de vários autores, sendo que Bonache, Maurice e Moris (2010), reforçam que para melhor compreensão dessa relação, é preciso investigar sua correlação com outras variáveis organizacionais.

O orçamento é um dos instrumentos gerenciais que auxilia a gestão a cumprir as funções de planejamento, coordenação, controle e avaliação do desempenho das organizações, colaborando na harmonização dos processos.

Shields e Shields (1998, p. 64) citam sete razões para a participação no orçamento: “distribuir informação externa, distribuir informação interna, coordenação independente, aumentar a motivação, aumentar a satisfação, reduzir a necessidade de folga, e reduzir a tensão relacionada ao trabalho”.

2.3 CONHECIMENTOS SOBRE GESTÃO DE CUSTOS E DESEMPENHO DOS GESTORES

O domínio do conhecimento em relação a determinadas variáveis presentes em uma organização permite que um indivíduo possa utilizá-lo com o fim de obter melhor desempenho, porém não significa que a organização ofereça condições para a aplicação desse conhecimento e, também qual seria o nível para o alcance de

determinado desempenho esperado pela organização (Santos, Lavarda e Marcello (2014, p.130).

As organizações têm reconhecido que o conhecimento é necessário para mantê-las competitivas no mercado e melhorar significativamente o seu desempenho.

Ao abordar genericamente o tema conhecimento, Penrose (1959) explica que o conhecimento de um funcionário é baseado em suas habilidades, experiências e capacidade de absorver novos conhecimentos. O conhecimento é um recurso em si, a forma na qual o conhecimento é gerido e utilizado afetará a qualidade dos serviços. Dessa informação, pode-se inferir que o conhecimento em custos, se eficientemente aplicado, pode representar melhoria no nível de desempenho do gestor.

Enxergar que a empresa não é a única “dona” conhecimento. É necessário identificar potenciais também em seus colaboradores, incentivando a busca por cada vez mais inovação e novos conteúdos.

A **gestão do conhecimento** é de que todo o conhecimento que parte de colaboradores pertence também à organização, porém os colaboradores podem usufruir de todo o conhecimento da organização.

A **gestão do conhecimento** promove, com visão integrada, o gerenciamento e compartilhamento de todo o ativo possuído pela empresa. É parte da estratégia empresarial. Amplia a estratégia competitiva, reduz custos com P&D (Planejamento e Desenvolvimento), gerando novos modelos de negócios e melhorando o aproveitamento do seu capital intelectual.

O conhecimento é uma relação entre o sujeito e o objeto (Becker – 2001).

Para Davenport e Prusak (1998) a Gestão do Conhecimento deve ser aplicada com o objetivo de atingir o conhecimento certo para as pessoas certas na hora certa, ajudando a transformarem a informação em ação, a incrementar a performance organizacional.

Para Davenport e Prusak (1998), Gestão do Conhecimento é um conjunto integrado de ações que visam identificar, capturar, gerenciar e compartilhar todo o ativo de informações de uma organização, que podem estar sob a forma de banco de dados, documentos impressos, e outros meios, bem como em pessoas através de suas experiências e habilidades.

Para estes autores, a Gestão do Conhecimento inclui a identificação e mapeamento dos ativos intelectuais ligados à organização, a geração de novos conhecimentos para oferecer vantagens na competição pelo mercado.

Leonard-Barton (1998) lembra que o conhecimento é criado apenas pelos indivíduos e a eles pertence. Uma organização não pode criar conhecimento sem as pessoas. Pode apoiar pessoas criativas e prover contextos para que gerem conhecimento. Leonard-Barton (1998) destaca que gerir conhecimento é organizar estoque e otimizar conteúdos de conhecimento.

Devido ao papel fundamental da gestão do conhecimento nas organizações contemporâneas, King, Fowler e Zeithaml (2002) estudaram as competências organizacionais sob a ótica de gestores de nível hierárquico médio e explicam que representam a soma dos conhecimentos presentes nas habilidades individuais e nas unidades organizacionais. Para os autores, o gerenciamento dos custos está relacionado diretamente à vantagem competitiva da organização.

Aboelmaged (2012) investigou o impacto do conhecimento organizacional e revelou que o custo, a qualidade e a flexibilidade são influenciados pelo conhecimento organizacional específico e práticas inovadoras.

Segundo Drucker (1993), um dos desafios mais importantes, impostos às organizações da sociedade do conhecimento, é desenvolver as práticas sistemáticas para administrar a autotransformação. A organização tem que estar preparada para abandonar o conhecimento obsoleto e aprender a criar o novo, através da melhoria contínua de todas as atividades e inovação contínua.

O conhecimento é considerado por Porter (1998), como a única vantagem a oferecer diferenciação para uma competição sustentável. As empresas devem promover a criação do conhecimento e as melhores práticas, na transferência das competências para toda a organização, como objetivo de aprimorar os negócios.

Essa ênfase no conhecimento e no capital humano é abordada por Drucker (1993), quando relata a passagem da Era Industrial para a Era do Conhecimento, embora prefira usar o termo sociedade pós-capitalista. Para o autor, os recursos físicos e matérias já não oferecem consistência para diferencial de vantagem competitiva, pois na sociedade pós-capitalista, o que agrega valor, inova e faz a diferença é o conhecimento.

Chiavenato (1997, p. 710) define decisão como “o processo de análise e escolha entre várias alternativas disponíveis do curso de ação que a pessoa deverá seguir”. Ao decidir, é necessário prever os efeitos futuros da escolha, considerando todos os reflexos possíveis que pode causar no presente e futuro. Modernamente entende-se que é impossível encontrar num processo de decisão a melhor alternativa, buscando por alternativas satisfatórias, na prática o que se busca é a alternativa que, mesmo não sendo a melhor, conduza ao alcance do objetivo da decisão.

Segundo Chiavenato (1997), as decisões possuem fundamentalmente seis elementos:

- I. Tomador de decisão – pessoa que seleciona entre várias alternativas de atuação;
- II. Objetivos – propósito ou finalidade que o tomador de decisão almeja alcançar com sua ação;
- III. Preferências – critérios com juízo de valor do tomador de decisão que vai distinguir a escolha;
- IV. Estratégia – direção ou caminho que o tomador de decisão sugere para melhor atingir os objetivos e que depende dos recursos que se dispõe;
- V. Situação: aspectos ambientais dos quais vela-se o tomador de decisão, muitos dos quais fora do controle, conhecimento ou compreensão e que afetam a opção;
- VI. Resultado: é a decorrência ou resultante de dada estratégia definida pelo decisor.

Vinculação à atividade administrativa, que segundo Shimizu (2006) a decisão pode ser distinguida por nível de decisão:

- Nível Estratégico – em geral são as decisões para dois a cinco anos;
- Nível Tático – decisão para alguns meses a até dois anos;
- Nível Operacional – alguns dias ou alguns meses;
- Nível de despacho ou liberação – decisão para algumas horas ou alguns dias.

Criatividade e Inovação são atitudes indispensáveis na qualificação do gestor. Novas ideias e conceitos são motivadores. O gestor precisa ter atitudes empreendedoras colocando a organização em níveis cada vez mais sustentáveis. (CECCON,2013)

Conforme Fleury e Fleury (2004, p.53), a competência faz-se importante sendo base para a construção de sistema de gestão de pessoas integrados.

Fleury e Fleury (2004, p.43), explicitam o seguinte sobre competências:

“Saber agir”, significa saber tratar complexibilidade e diversidade, antecipar-se e agir em tempo certo, com visão sistêmica. - “Saber mobilizar”, é entender e saber utilizar diferentes formas de recursos (financeiros, humanos, informações), buscar parcerias e integrá-las ao negócio. - “Saber comunicar”, significa conhecer a linguagem dos negócios e dos mercados, saber ouvir e comunicar-se eficientemente. - “Saber aprender”, é criar uma cultura organizacional, os sistemas e mecanismos requeridos para a

aprendizagem. - “Saber assumir responsabilidades”, significa saber avaliar as consequências das decisões, tanto no plano interno da empresa quanto no nível externo da sociedade. - “Ter visão estratégica”, significa conhecer e entender profundamente o negócio da organização e seu ambiente, identificando vantagens competitivas e oportunidades.

Após a análise da literatura sobre o tema, surge a hipótese de pesquisa: o conhecimento dos gestores sobre gestão de custos e a participação orçamentária influenciam o desempenho gerencial.

2.4 CONTROLE GERENCIAL E CORRENTES TEÓRICAS

O controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que fazem parte da mesma. A atuação da administração é muito importante no desenho de um sistema e realização de um processo que permita inculcar decisivamente no comportamento das pessoas para que atuem conforme os objetivos negociados pela administração (GOMES, 1997, p. 23).

Esse controle permite que as atividades empresariais sejam realizadas em conformidade com as expectativas dos *stakeholders*, melhorando a competitividade da empresa. Pode ser muito ou pouco formalizado, espontâneo ou não, e com menor ou maior ênfase nos instrumentos de caráter financeiro, enquanto mecanismo de reforço de comportamento positivo e correção de rumo de resultados não desejados (GOMES; SALAS, 2001, p. 22).

O controle gerencial inclui várias atividades, como: (1) *planejar* o que a organização deve fazer; (2) *coordenar* as atividades de várias partes da organização; (3) *comunicar* a informação; (4) *avaliar* a informação; (5) *decidir* se deve ser tomada a decisão, ou que decisão tomar; e (6) *influenciar* as pessoas para que alterem seu comportamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 34).

O controle deve ser permanente, realizado pela gerência e por todos que fazem parte dela, não deve se limitar aos aspectos técnicos apenas, adequar-se à cultura organizacional e também ser utilizado de forma flexível (GOMES; SALAS, 2001, p.24). A finalidade do controle gerencial é:

Assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos. Se um executivo descobre maneira melhor de operar – com maior possibilidade de atingir os objetivos da organização do que as ações previstas nos planos -, o sistema de controle gerencial não deve proibi-lo de operar sua maneira. Pode ser necessário que o executivo obtenha a aprovação para isso. A estrita obediência ao orçamento não é necessariamente boa, e o desvio do orçamento não é necessariamente mau (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 34).

No Quadro 1 apresentam-se as correntes teóricas sobre o controle organizacional conforme Gomes e Salas (2001).

Nº	Ênfase	Características
Primeira Corrente	Aspectos mais formais do controle	Origem na escola clássica de Taylor e Fayol Entende que a implantação do controle permite o alcance da eficiência e eficácia da organização.
Segunda Corrente	Aspectos psicossociais (motivacionais, cognitivos)	Controle associado à influência das teorias das relações humanas, processamento humano da informação e teoria de sistemas abertos. Destaque para a influência da contabilidade de gestão nas pessoas e influência dos diferentes estilos de liderança no desenho e uso dos sistemas de controle. Entende que os objetivos podem ser alinhados: objetivos individuais congruentes com os objetivos da organização. Assim, melhora a motivação e a capacidade de autocontrole das pessoas.
Terceira Corrente	Aspectos culturais presentes no controle	Vista como uma das forças guiando a tomada de decisão. Alguns a consideram como variável interna (incorporada ao próprio conceito de controle, permite a integração da organização e aumenta a probabilidade dos comportamentos individual e organizacional se dirigirem ao mesmo objetivo) e outros como uma metáfora que emerge da própria organização (a contabilidade de gestão cria determinados significados subjetivos e percepções que surgem da contínua interação social entre os indivíduos, o sistema de controle é simbólico e pode desempenhar um papel importante na criação de valores de caráter nacional, importância aos processos de controle dos quais são descobertos, valorizados e compartilhados os diferentes objetivos e preferências pelos indivíduos da organização). A dinâmica organizacional é resultado da combinação de fatores formais e não formais tanto internos como externos à própria organização.

Quadro 1 - Correntes teóricas sobre o controle organizacional

Fonte: adaptado de Gomes e Salas (2001, p. 28; 32-37).

As perspectivas de controle de gestão, apresentadas no Quadro 1, são classificadas da seguinte forma: a perspectiva racional relacionada à primeira

corrente, centrada no estudo dos sistemas de controle, onde os paradigmas (maximização de lucros, ênfase nos aspectos formais da estrutura) e técnicas administrativas (orçamento, custos) são baseados nessa primeira abordagem; a segunda corrente, perspectiva psicossocial do controle, baseia-se no estudo que as pessoas exercem no exercício do controle organizacional, criticada quanto ao problema de trabalhar com visão fragmentada no processo de decisão; e por fim, a terceira corrente, a perspectiva cultural do controle, que embora traga contribuições, sofre críticas de vários autores em relação ao reducionismo que considera a organização (GOMES; SALAS, 2001, p.28; 32-37).

As organizações devem ser controladas e os mecanismos em ordem para que o planejamento estratégico seja realizado. Devido à complexidade em gerir este controle, existe a necessidade de sistemas de controle.

O guru da administração, Tom Peters, afirmou em seu best-seller *Prosperando no Caos*, que os gerentes bem-sucedidos, no ambiente imprevisível de hoje, precisam ter capacidade de prosperar em meio à mudança e à incerteza. A gerência precisa fazer malabarismos, a fim de que um ambiente caótico e em mudança seja convertido em oportunidade, para que as organizações ganhem vantagem competitiva, por serem mais inteligentes, flexíveis, ágeis, eficientes e melhores na resposta às necessidades do cliente. (ROBBINS, 2000, p. 37)

Segundo ROBBINS (1), Controle "é o processo de monitoração das atividades para garantir que sejam realizadas conforme planejado e corrigidas de quaisquer desvios significativos". (ROBBINS, 2000, p. 141)

Segundo Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300) o "Sistema de controle gerencial é uma integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho".

Para a American Accounting Association "o planejamento e controle gerencial consiste de políticas, procedimentos, métodos e práticas usadas pelo administrador de uma organização para atingir os objetivos organizacionais". São de suma importância e ponto de partida ao desenvolvimento e emprego dos sistemas de controle gerenciais. Colabora na tomada de decisões e contribui ao sucesso das organizações.

Conforme definição dos autores, os objetivos fundamentais da utilização de um sistema de controle gerencial são:

1. Coletar informações relevantes para a tomada de decisões;
2. Assegurar que os objetivos organizacionais sejam atingidos através do controle;
3. Comunicar resultados das ações, motivando os colaboradores;
4. Avaliar o desempenho da organização.

O sistema de controle de gestão é de suma importância para controlar atividades e processos, sendo necessárias informações para formulação dos objetivos e medição dos resultados. (GOMES e AMAT, 2001).

As características da organização e do contexto social determinarão a escolha de um ou de outro Sistema de Controle. (GOMES e AMAT, 2001). Por sua vez, os tipos de controle organizacional podem ser: controle familiar, burocrático, por resultados e adhoc. (GOMES e AMAT, 2001, p. 56).

Uma organização consiste em um grupo de pessoas que trabalham juntas para atingir metas comuns (em uma organização de negócios a meta mais importante é obter um lucro satisfatório). As organizações são conduzidas por hierarquia de gestores, segundo Anthony e Govindarajan (2002), que utilizam os mesmos elementos que os sistemas de controle mais simples descritos: detectores, assessores, realizadores e um sistema de comunicação.

O sistema de controle gerencial é o resultado de um processo de planejamento consciente, conforme Anthony e Govindarajan (2002), nesse processo o gestor decide quais ações a organização deve empreender.

As ações dependem do ambiente macro e micro, de acordo com o mercado no intuito de que os objetivos sejam alcançados.

Toda organização precisa ser controlada, através de mecanismos que garantam que os planos estratégicos sejam executados.

Quando as empresas atuam em um contexto de mercado em que as alterações ambientais ocorrem rapidamente, as estratégias surjam por meio de experimentação e processos para esta finalidade, influenciados pelos sistemas de controle gerencial, segundo Anthony e Govindarajan (2002).

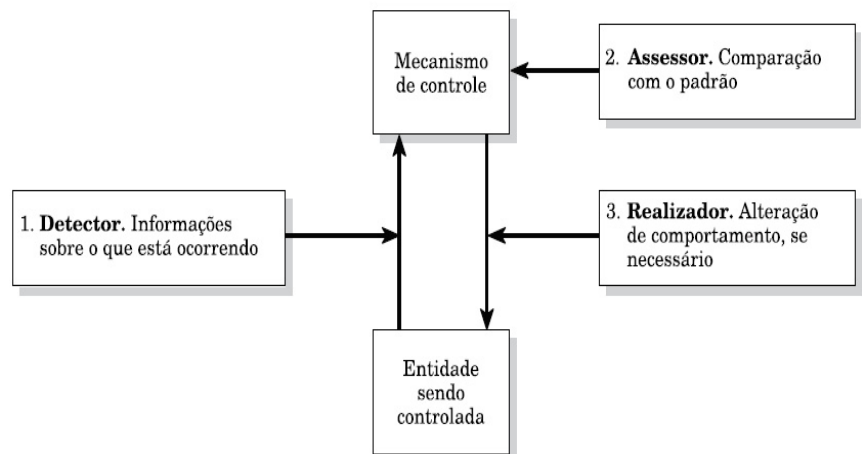
No entanto, é imprescindível que os planos estratégicos se tornem realidade, para que estas ferramentas obtenham “vantagem da execução” das estratégias e, os resultados sejam concretos.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002), os Elementos de um Sistema de Controle são:

1. Um mecanismo *detector* ou sensor – que mede o que realmente ocorre no processo que está sendo controlado.
2. Um mecanismo *assessor* – que determina a importância das ocorrências, fazendo uma comparação em relação a algum padrão ou expectativa do que *deveria* estar ocorrendo.
3. Um mecanismo *realizador* – (frequentemente chamado *feedback*) que altera o padrão de comportamento se o assessor indicar que ele precisa ser alterado.
4. Uma *rede de comunicações* – sistema que transmite as informações entre o detector e o assessor e entre o assessor e o realizador.

Figura 1 – Elementos do Processo de Controle

QUADRO 1.1
Elementos
do Processo
de Controle



Fonte: Anthony e Govindarajan, 2002.

Nesse sentido, a finalidade do controle gerencial é:

Assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos. Se um executivo descobre maneira melhor de operar – com maior possibilidade de atingir os objetivos da organização do que as ações previstas nos planos -, o sistema de controle gerencial não deve proibi-lo de operar sua maneira. Pode ser necessário que o executivo obtenha a aprovação para isso. A estrita obediência ao orçamento não é necessariamente boa, e o desvio do orçamento não é necessariamente mau (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 34).

Segundo ROBBINS (1), Controle "é o processo de monitoração das atividades para garantir que sejam realizadas conforme planejado e corrigidas de quaisquer desvios significativos". (ROBBINS, 2000, p. 141)

Todas as organizações necessitam de controle para alcançarem os objetivos, para a tomada de decisões, para mudança de estratégias.

Como objetiva-se identificar a importância dos sistemas de controle gerencial nos processos, por meio de trabalhos acadêmicos publicados em periódicos no período de 1997 a 2015, a seguir trata-se dos procedimentos metodológicos.

3. METODOLOGIA

Segundo Thiollent (1985, p. 25) tem-se a seguinte definição:

Metodologia é entendida como a disciplina que se relaciona com a epistemologia ou a filosofia da ciência. Seu objetivo consiste em analisar as características dos vários métodos disponíveis, avaliar suas capacidades, potencialidades, limitações ou distorções e criticar os pressupostos ou as implicações de sua utilização.

A metodologia proposta por Simons (1995) atende ao propósito de crescimento empresarial ao gerar motivação a partir do compartilhamento de informações e do aprendizado organizacional, utiliza sistemas de crença, de limites, de controles diagnósticos e interativos, como um controle estratégico para auxiliar nas práticas organizacionais ao longo do tempo e no alcance dos objetivos.

Lester Parnell e Carraher (2003, p. 339) destacam que “o conhecimento da posição atual de uma organização ou estágio de desenvolvimento podem ajudar os gestores de topo a compreender as relações entre o ciclo de vida organizacional, estratégia competitiva e desempenho”.

Segundo Raupp e Beuren:

A pesquisa documental pode integrar o rol das pesquisas utilizadas em um mesmo estudo ou caracterizar-se como o único delineamento utilizado para tal. Sua notabilidade é justificada no momento em que se podem organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta. (RAUPP e BEUREN, 2004, p. 89)

Todos os artigos analisados envolveram, no procedimento, pesquisa bibliográfica, pois, conforme Raupp e Beuren (2004, p. 86), “por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, da mesma forma como em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente”.

O presente trabalho foi elaborado através de pesquisa bibliográfica, adotada pesquisa de caráter explicativo, através de seleção de artigos, livros, estudos sobre o tema de Sistema de Controle Gerencial. A coleta dos dados foi desenvolvida no período compreendido entre 1995 a 2016.

As fontes secundárias foram: livros nas áreas de Administração, Contabilidade, Artigos e sites relacionados ao tema.

O objeto de pesquisa trata-se de análise de cerca de 30 artigos, a respeito do tema. Quanto aos meios, trata-se de pesquisa bibliográfica, porque para a

fundamentação teórica do trabalho foi realizada investigação sobre sistemas gerenciais, gerenciamento e desempenho destes processos, utilizando materiais como: livros, teses, dissertações e artigos.

Busca realizada no período de 1997, 2006 a 2016, utilizando-se a expressão de busca (“Sistemas de Controle Gerencial, Importância e Controles Internos”). Dentre cerca de mais de 80 registros consultados, foram destacados 32 que possibilitaram o arquivo com as informações bibliométricas.

Os resultados foram compilados em uma tabela do WORD mediante ordem cronológica decrescente, conforme período dos artigos pesquisados. Destarte tornou-se viável organizar a visualização dos dados bibliométricos, possibilitando análise mais ampliada e aprofundada.

A utilização de palavra-chave possibilitou que a pesquisa feita fosse abrangente. Pesquisa realizada principalmente no site <http://www.spell.org.br/>.

As palavras-chave que mais se repetiram nos artigos analisados, foram: sistemas de controle gerencial, controle gerencial, contabilidade gerencial, estratégia, controle de gestão e inovação.

O termo sistema pode ser compreendido nos estudos de Anthony e Govindarajan (2008), como sendo forma predeterminada e normalmente repetitiva de realizar uma atividade ou conjunto de atividades, uma vez que os mesmos são caracterizados por uma série de etapas periódicas, coordenadas e recorrentes, que tem como finalidade a realização de um, ou vários, propósitos específicos.

Controle gerencial é um dos elementos do processo de estratégia das organizações, mais especificamente, representa um dos mecanismos administrativos que contribuem para a implementação de estratégias (Govindarajan, 1988; Mintzberg et al, 2006).

O desenho do SCG é composto por um conjunto de técnicas de controle que a empresa utiliza de forma conjunta (FERREIRA e OTLEY, 2006, p. 5).

De acordo com Marion (2005, p. 23-24), a contabilidade é o instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Ela coleta dados econômicos, mensura-os monetariamente, registra-os e sumariza-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem para tomada de decisões.

Porter (1996, p. 68) afirma que: “Estratégia é a criação de uma posição única e valiosa, envolvendo um conjunto diferente de atividades”

Segundo Porter (2008), o principal foco das organizações, atualmente, não deve ser o crescimento do faturamento algo que muitas empresas insistem equivocadamente em priorizar, mas a estratégia em si. Mais importante do que qualquer projeção de crescimento de mercado”,

Controle, para Welsch (1993:41), é, *"simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo atendidos"*. A função de controle pode ser dividida em três fases: fase de avaliação de resultados, da comunicação dos desvios ou falhas e de acompanhamento das correções.

O controle de gestão é um sistema que produz informação para avaliar o desempenho de uma organização nas suas diversas vertentes: humana, financeira, operacional e comercial. Também visa assegurar a execução da estratégia através da comparação de resultados com objetivos estratégicos. (Nogueira, 2011)

Joseph Alois Schumpeter, uma das personalidades póstumas mais respeitadas dentro do cenário econômico (fevereiro de 1883 – janeiro de 1950) e, quem em muito contribuiu para o estudo da Inovação, sempre defendeu o fato de que as atividades empresariais e o poder de mercado, sempre giraram em torno da Inovação. A partir de suas teses, Schumpeter procurou provar que a Inovação originada pelas organizações sempre proporcionaram resultados melhores do que a simples concorrência de preços.

Por fim, considera-se que é “ferramenta específica dos empresários, o meio através do qual eles exploram a mudança como oportunidade para um negócio ou um serviço diferente. É possível apresentá-la sob a forma de disciplina, aprende-la e praticá-la”. (DRUCKER, 1997)

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Por meio de pesquisa com base nas palavras-chaves Sistemas de Controle Gerencial, Importância e Controles Internos, principalmente no site Spell, foram encontrados mais de 80 (oitenta) artigos a respeito do tema e, selecionados 32 (trinta e dois) no período de 1997, 2006 a 2016, dispostos em tabela no Word mediante ordem cronológica decrescente.

Quadro 2 – Apresentação da base de dados

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2016	Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial	Alcindo Cipriano Argolo Mendes, Darci Schnorrenberger, Rogério João Lunkes, Silvana Dalmutt Kruger, Valdirene Gasparetto	Identificar os fatores associados ao desenho do Sistema de Controle Gerencial, analisados paradigmas predominantes da contabilidade gerencial, como definidos pelo International Federation of Accountants (IFAC)	O estudo contribui na reflexão sobre os fatores que explicam o desenho do SCG adotado pelas empresas.
2016	Sistema de controle gerencial e sua contribuição para tensões dinâmicas	Carlos Eduardo Facin Lavarda, Caroline Sulzbach Pletsch, Rosalia Aldraci Barbosa Lavarda	Analisar como o Sistema de Controle Gerencial contribui para o equilíbrio das tensões dinâmicas em uma organização	Verificou-se que o uso em conjunto de sistemas de: crenças, fronteiras, diagnóstico e interativo, contribuem ao equilíbrio das tensões dinâmicas, se altera a partir dos resultados encontrados na organização. A organização evidenciou uma série de controles utilizados com maior frequência na forma diagnóstica e interativa para o equilíbrio das tensões dinâmicas.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2016	Management Accounting Journals: Um olhar sobre temas, objetos e métodos	Anastácia Rosa Portella, Denize Demarche Minatti, Thuine Lopes Cardoso, José Alonso Borba	Investigar as características das pesquisas desenvolvidas na área de contabilidade gerencial, entre 2012 a 2014, em periódicos internacionais qualificados.	Dos resultados, destacam-se: 'avaliação de desempenho', 'orçamento', 'sistemas de controle gerencial', 'controle organizacional' e 'medição de desempenho'. Quanto aos procedimentos metodológicos empregados e os objetos de análise destacam-se: pesquisa por levantamento e estudos de caso em organizações privadas e pessoas. Podemos inferir assim que pesquisas de temas tradicionais em contabilidade gerencial estão sendo ainda discutidos em periódicos da área, embora fundamental o aprofundamento e a consolidação desses estudos.
2016	Mapeamento da produção científica sobre controle gerencial na perspectiva da contabilidade gerencial	Carlos Eduardo Facin Lavarada, Cleyton de Oliveira Ritta, Herivelton Schuster	Avaliar o perfil da produção científica sobre controle gerencial na perspectiva da contabilidade gerencial nos periódicos nacionais da área de administração, ciências contábeis e turismo.	Houve crescimento significativo de pesquisas sobre controle gerencial com ênfase na estrutura e funcionalidade dos sistemas de controle e dos artefatos gerenciais.
2015	Estilo de Liderança, Controle Gerencial no Processo de Inovação: Existe Associação com o Perfil Estratégico?	Fábio Frezatti, Diógenes de Souza Bido, Ana Paula Capuano da Cruz, Maria José de Camargo Machado	Investiga o papel dos perfis estratégicos e instrumentos do controle gerencial no processo de inovação das organizações.	Traz informações sobre a existência de instrumentos de controle de gerenciamento específicos e o impacto para intensidade da inovação relevante para a gestão.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2015	O novo sentido do trabalho para o sujeito pós-moderno: uma abordagem crítica	Ricardo Henry Dias Rohm Natália Fonseca Lopes	Análise sobre as maneiras como a sociedade gerencial desenvolve nas mentes uma representação do mundo e da própria pessoa humana, de modo que o único caminho aparente de realização de si consista na lógica da produtividade e em sua relação psíquica e social, tornando a empresa uma referência para a construção do sujeito.	Busca-se o caminho de construção da noção de trabalho até alcançar o gerenciamento atual na pós-modernidade. Ampliar a compreensão desse fenômeno e viabilizar a produção de métodos mais eficazes e humanos da prática de gestão de pessoas nas organizações.
2015	O Uso dos Sistemas de Controle Gerencial nas Medidas de Desempenho está Associado com Diminuição da Ambiguidade de Papéis e Aumento de Empowerment Psicológico?	Marcielle Anzilago Ilse Maria Beuren Delci Grapégia Dal Vesco	Verificar o uso do sistema de controle diagnóstico e do sistema de controle interativo nas medidas de desempenho está associado com diminuição da ambiguidade de papéis e aumento de empowerment psicológico de gestores.	Os resultados contribuem para a comparabilidade com pesquisas realizadas em ambientes organizacionais diferentes e, no âmbito acadêmico e social, para chamar atenção sobre o papel psicologicamente benéfico dos sistemas de controle diagnóstico e controle interativo nas medidas de desempenho em organizações.
2015	O Modelo de Gestão Europeu e o Formato dos Controles Gerenciais: Um Estudo de Caso	Denise da Silva Paixão Luciane Reginato Cornacchione	Analisar como os controles gerenciais são formatados em uma empresa com modelo de gestão europeu	Verificou-se que a empresa objeto desse estudo apresentou um processo de gestão mais descentralizado, pautado em constante monitoramento. O estudo, portanto, confirma a hipótese baseada no modelo empresarial europeu, na linha dos controles e estruturação de áreas robustas encarregadas da gestão da empresa, além de corroborar estudos nacionais, no que tange o modelo de gestão e o formato dos controles gerenciais.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2014	A Inter-Relação entre os Sistemas de Controle Gerencial e as Estratégias Organizacionais: Um estudo de caso	Ilse Maria Beuren Sueli Viviani Santana Maíke Bauler Theis	Verificar a inter-relação entre os sistemas de controle gerencial e as estratégias organizacionais em uma grande empresa de gestão descentralizada. Com base no estudo de Kober, Nunes e Paul (2007), buscou-se averiguar se os sistemas se moldam às mudanças das estratégias na empresa.	Conclui-se que ocorre a inter-relação entre sistemas de controle gerencial e estratégias organizacionais, conforme observado no estudo de Kober, Nunes e Paul (2007), porém, não foi verificada a existência de relação bidirecional, o que implica novas pesquisas para possíveis explicações.
2014	Relação do conhecimento de gestão de custos e participação orçamentária com o desempenho dos gestores	Alexandre Corrêa dos Santos Carlos Eduardo Facin Lavarda Idair Edson Marcello	Investigar o efeito das ferramentas de controle sobre o comportamento dos indivíduos.	Os resultados indicam que há influência do conhecimento em gestão de custos e da participação orçamentária sobre o desempenho gerencial do gestor, mas apenas para os fatores considerados como desempenho gerencial coletivo.
2014	Orquestrando os Sinais da Qualidade; Compreendendo a Busca pela Qualidade em uma Organização de Saúde	Antonio Carlos Rodrigues Noel Torres Júnior	Compreender como as ações gerenciais voltadas para a qualidade se efetivam em uma organização de saúde.	Verificou-se que a gestão pela qualidade em serviços pode ser melhor compreendida se analisada sob as dimensões dos sinais da qualidade: funcionais, mecânicos e humanos.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2014	Relação entre Estratégia de Diferenciação e Inovação, e Sistemas de Controle Gerencial	Ilse Maria Beuren leda Margarete Oro	Verificar a relação da estratégia de diferenciação e inovação de produtos com o desenho dos Sistemas de Controle Gerencial, nas dimensões redes sociais, cultura orgânica inovadora e controles formais, em empresas têxteis brasileiras.	Os resultados coadunam com os da pesquisa de Chenhall et al. (2011), exceto para a relação entre diferenciação e inovação, em que não se encontrou significância estatística.
2014	Relação entre Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial e Diferentes Modelos de Gestão de Inovação	Mara Jaqueline Santore Utzig Ilse Maria Beuren	Identificar a relação entre o nível do uso interativo de instrumentos do Sistema de Controle Gerencial e os modelos de gestão da inovação propostos por Roussel, Saad e Erickson (1991) em empresas industriais brasileiras.	O uso interativo de instrumentos do SCG adequados ao modelo de gestão de inovação seguido pela empresa pode influenciar positivamente o nível de inovação, mas seu uso permanente para controlar e gerenciar a inovação, ainda e pouco difundido.
2014	Sistema de Controle Gerencial e Desempenho Organizacional: Uma Análise das Maiores Empresas do Espírito Santo sob Ótica da Teoria da Contingência	Eduardo Vieira Dutra	Investigar a influência das Forças Competitivas propostas por Porter (1991), representando alguns aspectos do ambiente externo, e da Prioridade Estratégica definida sobre a configuração da estrutura organizacional e dos SCG (desenho e uso) das empresas pesquisadas, e a relação destes dois últimos com o desempenho organizacional.	Conclui-se: (a) há associação entre alto nível de competição e: 1) adoção de estratégias de custos, e, de forma mais ampla, entre ambiente externo e estratégia organizacional; e 2) adoção de estruturas organizacionais centralizadas; (b) há associação entre adoção de estratégias de diferenciação e: 1) utilização de estruturas organizacionais descentralizadas; e 2) utilização de técnicas modernas de controle gerencial; (c) há associação entre utilização conjunta de estruturas descentralizadas e técnicas modernas de controle e melhores desempenhos organizacionais.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2013	Relacionamentos entre controle gerencial, aprendizagem organizacional e decisões	José Carlos Tiomatsu Oyadomari, Mariana Ponciano de Lima, Daise Lucia Pereira, Bruna de Oliveira Tavares da Silva	Identificar relacionamentos entre Uso do SCG, Aprendizagem Organizacional e Tomada de Decisão nas empresas brasileiras. O estudo inova ao propor um conjunto de decisões fundamentadas na literatura.	Os resultados sugerem que há relacionamento positivo entre as variáveis e também que a Estrutura Organizacional influencia a Aprendizagem Organizacional, estimulando a busca de novos conhecimentos, o que influencia positivamente a Tomada de Decisão.
2012	Sistemas de Controle Gerencial e o Processo de Inovação	Edelcio Koitiro Nisiyama José Carlos Tiomatsu Oyadomari	Identificar as contribuições dos estudos empíricos internacionais para o desenvolvimento de pesquisas brasileiras na análise dos relacionamentos entre o Sistema de Controle Gerencial (SCG) e a inovação.	O framework lançado por Davila, Foster & Oyon (2009b) para análises do controle e inovações sob a perspectiva estratégica propicia estrutura para avançar nas pesquisas visando a formas de controle gerencial que possam estimular o processo de inovação e consequentemente gerar efeito positivo no desempenho organizacional.
2012	Uso dos Sistemas de Controles de Gestão nas Diferentes Fases do Ciclo de Vida Organizacional	Carlos Eduardo Facin Lavarda Alexandre Matos Pereira	Identificar o uso interativo e diagnóstico dos sistemas de controle de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional.	Em relação ao uso dos sistemas de controle de gestão nas fases do ciclo de vida organizacional, à medida que as empresas da amostra evoluem do crescimento à maturidade, tornam seus controles mais interativos, com exceção à fase de rejuvenescimento.
2011	Associação Entre Sistema de Incentivos Gerenciais e Práticas de Contabilidade Gerencial	Anderson Braga de Aguiar, Aridélmo J. C. Teixeira, Valcemiro Nossa, Rosimeire Pimentel Gonzaga	Investigar se há relação entre a presença de incentivos gerenciais e as práticas de contabilidade gerencial, associadas ao princípio da controlabilidade.	Os resultados sugerem que apenas orçamento anual, análise por centro de responsabilidade e avaliação de desempenho estão associados à presença de sistemas de incentivos nas empresas entrevistadas.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2011	Um Estudo sobre a Associação entre Modelo de Gestão e Controles Gerenciais em Indústrias Brasileiras	Luciane Reginato Reinaldo Guerreiro	Investigar a associação entre os elementos do modelo de gestão e os tipos de controles gerenciais adotados pelas empresas industriais brasileiras.	Níveis significativos de associação entre as variáveis dentro de seu constructo evidenciou relevante associação entre: o constructo modelo de gestão e constructo controles gerenciais, indicando, portanto, que os elementos organização, planejamento, execução e controle do modelo de gestão têm significativa associação com tipos de controles gerenciais adotados pelas empresas investigadas.
2011	Sistemas Integrados de Gestão (ERP): Escolha, Implantação e Implicações no Controle da Gestão	José Francisco Rezende Léo Lincoln Leandro	Impacto da adoção de sistemas integrados de gestão (ERP - Enterprise Resource Planning Systems) sobre o ambiente organizacional. Aprofundar o entendimento dos processos de seleção, de implementação e de utilização de sistemas ERP, bem como o impacto destes sistemas sobre o controle de gestão das empresas.	Conclui-se: (I) percepção positiva quanto às melhorias nos controles; (II) entendimento de que os projetos de busca submetem não são fruto de boa fundamentação a priori; (III) convergência de entendimento de que é necessário tempo de maturação para efetivo aproveitamento do ERP; e (IV) evidência de que as empresas buscam um sistema ERP com o intuito de redução de custos e da possibilidade de utilização das informações em uma base única, percebendo após a implantação que um dos maiores ganhos está no aumento dos controles.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2011	Consideração do Elemento Cultural no Desenho de Sistemas de Controle de Gestão das Empresas Estrangeiras: Estudo de Casos	Adriane Fagundes Sacramento da Silva Josir Simeone Gomes	Identificar se o elemento cultural é considerado no desenho do controle de gestão das empresas estrangeiras.	Os resultados sugerem que alguns aspectos da cultura brasileira são preservados; no entanto, verifica-se uma transferência de práticas gerenciais desenvolvidas em países de culturas diversas, que por consequência geram alguns conflitos nas organizações.
2011	Sistemas de Controle e Alinhamento Estratégico: Proposição de Indicadores	Elói Júnior Damke Eduardo Damião da Silva; Silvana Anita Walter	Visa apresentar, com base nas Alavancas de Controle de Simons (1995), conjunto de indicadores de controle estratégico que permita avaliar os níveis em que cada mecanismo de controle (sistema de crenças, sistema de limites, sistema diagnóstico e sistema interativo) se configura nas organizações.	Fornecer ferramenta de alinhamento e apoio à estratégia das organizações, por meio do desenvolvimento de um instrumento para coleta de dados sobre controle estratégico baseado nas alavancas de Simons (1995).
2010	Estrutura do Sistema de Controle Gerencial e Fatores Organizacionais	Aridelmo Jose Campanharo Teixeira Rosimeire Pimentel Gonzaga Renata Cardoso Ferretti, Eric Serrano Ferreira	Verificar se há relação entre a estrutura do SCG adotada pelas empresas e fatores organizacionais, quais sejam: desempenho organizacional, tamanho da empresa, setor econômico de atuação, presença de incentivos gerenciais oferecidos aos gestores e nível educacional do gestor.	Resultados encontrados indicam ainda que não existem indícios de relação entre a estrutura do SCG utilizado pelas empresas da amostra e as variáveis desempenho – ROE, Sistemas de Incentivos e Nível Educacional do gestor. Quanto à variável desempenho – ROE, os resultados encontrados neste estudo se diferem dos encontrados em outros.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2010	Sistemas de Controle Gerencial: Estudo de Caso Comparativo em Empresas Inovadoras no Brasil	José Carlos Tiomatsu Oyadomari, Ricardo Lopes Cardoso, Bruna Oliveira Tavares da Silva da Silva, Gilberto Perez	O propósito do Sistema de Controle Gerencial (SCG) é influenciar os gestores a atingirem os objetivos organizacionais, os quais muitas vezes são conflitantes principalmente em relação à dimensão temporal.	Resultados indicaram que o conflito entre inovação e controle não está presente nessas organizações, o que pode ser explicado pelo fato da inovação ser um valor permanente dessas organizações. Utilizam os artefatos de controle gerencial classificados como tradicionais e que estes não inibem a inovação, sendo, ao contrário, importantes para estimular a inovação. A limitação da pesquisa é que as observações se restringiram à entrevista e ao pequeno número de empresas, o que impede a generalização dos resultados, mas mesmo assim o estudo contribui no sentido de evidenciar aspectos relevantes da prática e sugere novas pesquisas com maior número de empresas.
2009	Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto	Anderson Braga de Aguiar, Eduardo Sérgio Ulrich Pace, Fábio Frezatti	Identificar e avaliar os aspectos predominantes das dimensões propostas de um sistema de controle gerencial, assim como esboçar uma análise de relacionamento entre essas dimensões.	Resultados demonstram a predominância de um desenho tradicional, de uso diagnóstico e interativo, satisfação do usuário diante de um adequado sistema de controle gerencial e impacto individual positivo, quando o seu uso melhora a produtividade.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2009	Características do Sistema de Controle e o Desenho do Sistema de Controle	Cíntia de Melo de Albuquerque Márcia Rodrigues Silva	Abordar necessidade de reavaliarem-se características dos sistemas de controle de gestão, para obter as informações necessárias para a tomada de decisão e como elaborar indicadores que possam avaliar os resultados alcançados.	Alguns aspectos dinâmicos de controle são propostos, avaliada a relação destes com sistemas de planejamento segundo sua natureza. O processo de controle será realizado após serem elaborados os sistemas que compõem o sistema de controle: de indicadores e informação. Necessário também o desenho de sistema de resultados capaz de evidenciar resultados alcançados nos diferentes centros de responsabilidade.
2009	Controle gerencial e auditoria de gestão: uma análise dos aspectos comportamentais e influências	Carlos Alexandre Nascimento Wanderley Jeisom de Melo Fajardo	Busca responder questão de extrema relevância ao planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de campo nas auditorias com foco no desempenho da gestão: aspectos comportamentais, relacionados com sistemas de controle gerenciais, exercem influência no planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de campo numa auditoria de gestão.	Planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de campo são influenciados pelos aspectos comportamentais, e os mesmos possuem participação efetiva tanto na atuação dos sistemas de controles internos, quanto no desempenho da gestão organizacional como um todo.

Ano	Tema	Autores	Objetivo	Conclusão
2007	O Modelo do Sistema de Orçamento Corporativo: Influências no Comportamento e no Desempenho Gerencial 1	Kenneth A. Merchant	Estudar como diferenças dos sistemas de orçamento, em nível corporativo, estão relacionadas ao tamanho, à diversificação e grau de descentralização da corporação, e como as diferentes escolhas de modelo e uso dos sistemas estão relacionadas ao desempenho organizacional, à motivação e às atitudes gerenciais.	Em todas as empresas, os processos mais formais e elaborados de orçamento são, frequentemente, bem recebidos pelos gerentes, mas nas empresas maiores parecem ser mais positivamente relacionados ao desempenho.
2007	Características dos Sistemas de Controle Gerencial das Pequenas e Médias Empresas do setor farmacêutico do Estado do Rio de Janeiro: Estudo de Casos	Antonio José Patrocínio Pereira	Identificar a relação existente entre o controle gerencial abordado na literatura e o adotado por quatro pequenas e médias empresas do setor farmacêutico sediadas no estado do Rio de Janeiro.	Os sistemas de controle gerencial utilizados nas empresas estudadas não atendem, em diversos aspectos, os fundamentos teóricos que nortearam este estudo.
2006	Controle Gerencial em Empresas Internacionalizadas: o caso da Construtora Norberto Odebrecht S.A.	Adriano Rodrigues Josir Simeone Gomes	Verificar impacto provocado pelo processo de internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial da Construtora Norberto Odebrecht S.A.	Os resultados encontrados são coincidentes com muitos aspectos da literatura, em especial a proximidade dos instrumentos de controle previstos na Tecnologia Empresarial Odebrecht (TEO) com as abordagens apresentadas sobre controle gerencial.
1997	Controle Gerencial na era da globalização	Josir Simeone Gomes	Chamar atenção para necessidade de considerar controle de gestão pela perspectiva mais ampla, com a inclusão da cultura organizacional e contexto social no rol das variáveis relevantes no projeto e operacionalização dos sistemas de controle.	Servir como efetivo instrumento de gerenciamento de organizações onde realmente se percebe o desejo de continuar existindo, não como forma de simples sobrevivência, mas como verdadeiras alavancadoras de progresso e bem estar social.

Fonte: artigos pesquisados que constam nas Referências

Foi averiguado dentre os artigos destacados, que se distinguem em relação a algumas perspectivas, tais como: abrangência da pesquisa, enfoque, abordagem e influências.

Entre as semelhanças, destacam-se: instrumento, orçamento, desempenho, planejamento, informação, resultados, interação, inovação, ferramenta, estratégia e produtividade.

Os principais resultados são: instrumento de gerenciamento, satisfação do usuário, o uso do sistema de controle gerencial melhora a produtividade, o controle gerencial não inibe a inovação.

Aspectos comportamentais possuem participação efetiva tanto na atuação dos sistemas de controles internos, quanto no desempenho da gestão organizacional como um todo.

Controles mais interativos, inter-relação entre sistemas de controle gerencial e estratégias organizacionais.

4.1 Aspectos positivos apresentados

Os resultados sugerem relacionamento positivo nos Sistemas de Controle Gerencial e também que a Estrutura Organizacional influencia a Aprendizagem Organizacional, estimulando a busca de novos conhecimentos, o que influencia positivamente a Tomada de Decisão.

Ferramenta de alinhamento e apoio à estratégia das organizações.

Satisfação do usuário diante de um adequado sistema de controle gerencial e impacto individual positivo, quando o seu uso melhora a produtividade.

Serve como instrumento de gerenciamento de organizações onde há o desejo de continuar existindo, como verdadeiras alavancas de progresso e bem estar social.

Ferramenta de alinhamento e apoio à estratégia das organizações.

Metodologias mais utilizadas nos artigos em destaque foram: descritiva e exploratória.

Quanto às limitações da pesquisa: ordenar os artigos selecionados segundo critérios científicos sem que existam vieses na escolha e o grande volume de documentos hoje disponíveis para a pesquisa.

4.2 Aspectos negativos apresentados

Verifica-se uma transferência de práticas gerenciais desenvolvidas em países de culturas diversas, que por consequência geram alguns conflitos nas organizações.

A falta de envolvimento de todo o pessoal, pode comprometer o resultado final e o alcance dos objetivos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Neste trabalho, objetivou-se estudar a produção científica sobre sistemas de controle gerencial a partir de pesquisa em artigos, livros e estudos em abordagem bibliométrica. Estudo fundamentado na literatura sobre o tema.

A finalidade do controle gerencial é:

Assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos. A estrita obediência ao orçamento não é necessariamente boa, e o desvio do orçamento não é necessariamente mau (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 34).

Segundo ROBBINS (1), Controle "é o processo de monitoração das atividades para garantir que sejam realizadas conforme planejado e corrigidas de quaisquer desvios significativos". (ROBBINS, 2000, p. 141)

Todas as organizações necessitam de controle para alcançarem os objetivos, para a tomada de decisões, para mudança de estratégias.

Esta pesquisa buscou concepções de vários autores, que destacaram pontos voltados a: tomada de decisão, estratégias, obtenção e tratamento de informações.

A elaboração de estratégias que se destaquem, implica no estímulo dos funcionários em executá-las eficientemente. Existe o atrelamento dos processos realizados conduzindo a empresa ao alcance dos objetivos.

No livro Sistemas de Controle Gerencial (2008), os autores citam o exemplo do automóvel, que precisa estar em funcionamento com todos os seus mecanismos, caso contrário perderá o controle, ocorre o mesmo em uma empresa, necessitando de controle para que as estratégias sejam colocadas em prática, conduzindo a tomada de decisões, no intuito de alcançar os objetivos propostos.

Dentre os mais de 80 (oitenta) artigos pesquisados, destaca-se o objetivo em comum, conduzir as organizações ao melhor desempenho, através de atividades controladas, demonstrando a importância do Sistema de Controle Gerencial.

Segundo a definição de Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300) o "Sistema de controle gerencial é uma integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho".

O SCG mantém o rumo dos planos e objetivos. O controle auxilia na ciência da normalidade. Apesar dos acontecimentos inesperados, através do SCG é possível criar estratégias para manobrar as contingências.

Ferramenta poderosa na geração de informações úteis para tomada de decisões.

Uma boa gestão é a principal questão na tomada de decisões.

O orçamento, como ferramenta de controle gerencial, abrange planejamento estratégico, comunicação entre gerentes, motivação pessoal, delegação de autoridade.

É no controle gerencial que as estratégias adotadas serão obedecidas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 30 e 33-34;).

O controle gerencial inclui várias atividades, como: (1) planejar o que a organização deve fazer; (2) coordenar as atividades de várias partes da organização; (3) comunicar a informação; (4) avaliar a informação; (5) decidir se deve ser tomada a decisão, ou que decisão tomar; e (6) influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 34)

Para que os objetivos da organização sejam alcançados é necessário que os objetivos individuais de cada membro da empresa estejam alinhados com os objetivos da própria organização. Significa dizer que os atos e atitudes devem estar em conformidade com seus interesses e os interesses da organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 141).

Buscar harmonizar os interesses particulares com os da organização faz parte do processo de controle gerencial, já que esse controle, afeta o comportamento dos indivíduos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 140-141).

Gomes e Salas (2001, p. 49) chamam a atenção para três aspectos importantes das características dos sistemas de controle. Os aspectos estratégicos como modeladores para o formato do sistema de controle a ser implementado; os aspectos humanos, organizacional e social como importantes instrumentos de controle social e de gestão; e o aspecto da representatividade do sistema de controle no processo de controle.

Como sugestão para novas pesquisas propõe-se o estudo comparativo do sistema de controle gerencial de empresas brasileira, investigando os fatores preponderantes para as mesmas no processo de implantação e a importância do sistema de controle gerencial nesse processo.

REFERÊNCIAS

ABOELMAGED, M. G. **Harvesting organizational knowledge and innovation practices: an empirical examination of their effects on operations strategy.** Business Process Management Journal, Bradford, v. 18, n. 5, p. 712-734, 2012.

ALMEIDA, L. B. et al. Controladoria. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** São Paulo: Atlas, 2001.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standards (SAS) nº 55,** 1990.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas, 1979.

ANTHONY, R.N. 1965. **Planeamento e Sistemas de Controle: um quadro de análise.** Boston, Harvard Business School, 180 p.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial.** São Paulo: Atlas, 2006.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, V. 2002. **Sistemas de controle gerencial.** 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2008

BECKER, Fernando. **Educação e construção do conhecimento.** Porto Alegre: Artmed Editora, 2001.

BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. **Management control: theories, issues and performance.** 2 ed. New York: Palgrave Macmillan, 2005.

BONACHE, A. B.; MAURICE, J.; MORIS, K. **A best evidence synthesis on the link between budgetary participation and managerial performance.** Journal of Applied Economic Sciences. [S. l.], v.5, n. 2. p. 35-48. Summer 2010.

BROOKSIN, Stephen. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.

CERTO, S.; PETER, J. P. C. **Administração estratégica: planejamento e implantação**. São Paulo: Makron Books, 1993.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria da Administração**. 5 ed. São Paulo: Makron Books, 1997.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

CORNACCHIONE, Luciane Reginato; PAIXÃO, Denise da Silva **O Modelo de Gestão Europeu e o Formato dos Controles Gerenciais: Um Estudo de Caso**. São Paulo, 2015.

DAVENPORT, Thomas H.; PRUSAK, Laurence. **Conhecimento Empresarial; como as organizações gerenciam o seu capital intelectual**. Rio de Janeiro: Campus, 1998. 237p.

DOWBOR, Ladislau. **Redes de informação de gestão social**. Brasília: RITS – Comunidade Solidária, 2001. 18 p.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração, tarefas, responsabilidades, práticas. Management: tasks, responsibilities and practices**. Tradução de Carlos A. Malferrari et. al. 3 vol. São Paulo: Pioneira, 1975.

Drucker, R. **Sociedade pós-capitalista**. São Paulo: Pioneira, 1993.

DRUCKER, P. **Admirável mundo do conhecimento**. Barueri: HSM Management, 1997.

DRUCKER, Peter. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, Thomson Learning, 1999.

EREZ, M. Participation in goal-setting: a motivational approach. In: Lafferty, W.M., Rosenstein, E. (Eds.). **International handbook of participation in organizations**, Oxford: Oxford University Press, p. 73-91. 1993. v. 3

FERNANDES, Bruno H. Rocha; BERTON, Luiz Hamilton. **Administração Estratégica: da competência empreendedora à avaliação de desempenho**. Curitiba: Posigraf, 2004.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio de língua portuguesa**. Nova Fronteira, 2002.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. (2006). **Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems**. Working Paper, SSRN.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C.. **Controladoria: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FLEURY, Afonso; Fleury, Maria Teresa Leme. **Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra cabeça caleidoscópico da indústria brasileira**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Fonte: <http://www.coladaweb.com/contabilidade/sistemas-de-controle-gerencial>

Fonte: <http://www.revistas.usp.br/rai/article/view/100283/98941>

Fonte: <https://www.treasy.com.br/blog/orcamento-empresarial>

Fonte: <http://www.confirp.com.br/como-fazer-orcamento-empresarial/>

Fonte:

http://www.catho.com.br/cursos/index.php?p=artigo&id_artigo=711&acao=exibir

Fonte: <http://www.ebah.com.br/content/ABAAAADzIAF/resumo-orcamento>

Fonte: <http://www.administradores.com.br/noticias/negocios/michael-porter-estrategia-e-mais-importante-do-que-crescimento/14403/>

Fonte: <http://www.infoescola.com/administracao/definicoes-de-inovacao/>

Fonte: <https://www.portal-gestao.com/artigos/6323-o-que-%C3%A9-o-controlo-de-gest%C3%A3o.html>

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FREZATTI, Fabio. **Orçamento empresarial, planejamento e controle gerencial**. São Paulo; Atlas, 2007.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, Fabio et al. **Críticas ao orçamento: problema com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? ASAA – Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.3, n.2, p. 190-216, 2010.

GATES, B. (1995). **A Estrada do Futuro**. São Paulo, Companhia das Letras.

GOMES, J. S. e AMAT, J. M.: **Controle de Gestão: Uma Abordagem Contextual e Organizacional**. São Paulo: Ed. Atlas, 3ª Ed., 2002.

GOMES, Josir Simeone. **Controle gerencial na era da globalização**. Rio de Janeiro: Coppead/UFRJ – Relatórios, 1997. Disponível em: <http://www2.coppead.ufrj.br/port/index.php?option=com_docman&Itemid=204&task

=cat_v iew&gid=54&dir=DESC&order=date&limit=10&limitstart=50>. Acesso em: 02 fev. 2009.

GOMES, Josir Simeone; AMAT, Joan M. S. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional: textos e casos**. São Paulo: Atlas, 2001.

GOMES, Josir Simeone; CAVALCANTI, Antonio Cesar Lins; PINHEIRO, Márcia Maria Alves; BARROSO, Suzana Rezende. **Management control in the internationalized Brazilian firm: the case of Calçados Azaléia S.A.** In: BALAS Conference, 2001, San Diego. **Anais...**San Diego, abr. 2001.

GOMES, Josir Simeone; MATOS, Felipe F. J.; ROSA, Wagner de Castro C.; PALMEIRO, Marcos A.; GABEIRA NETTO, Luiz J. **Management control in the internationalized firm: the case of Praxair Inc.** In: BALAS Conference, 2001, San Diego. **Anais ...** San Diego, abr. 2001.

GOMES, Josir Simeone; MARTINEWSKI, André L. **More evidences on management control in internationalized Brazilian companies**. In: BALAS Conference, 2001, San Diego. **Anais ...** San Diego, abr. 2001.

GOMES, Josir Simeone; MARTINEWSKI, André L. **Management control in internationalized Brazilian companies: a nine case study**. In: **Fifth International Management Control Systems Research Conference-Controlling Systems and Systems of Control, 5., Royal Holloway**. **Anais...** Royal Holloway, University of London, 2001.

GOMES, Josir Simeone; SOUZA, Daniel Alves A.; MELLO, Leila Batista; OLIVEIRA, Patricia Lopes. **Management control in the internationalized Brazilian bank: the case of Banco do Brasil S.A.** In: **Congresso Internacional de Custos**, 2001, Leon. **Anais ...** Leon, España, 2001.

GOMES, Josir Simeone; MARTINEWSKI, André L. **Controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas: algumas evidências em empresas do**

setor de serviços. In: ENANPAD, 2001, Campinas. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2001.

GOMES, Josir Simeone; BARBOSA, José Geraldo. **Um estudo exploratório do controle gerencial de ativos e recursos intangíveis (capital intelectual) em empresas brasileiras.** In: ENANPAD, 2001, Campinas. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2001.

GOMES, J. S.; SALLAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** São Paulo: Atlas, 1997.

GOVINDARAJAN, V. 1019 p. **Sistemas de controle gerencial.** São Paulo, Atlas, 2002.

GOVINDARAJAN, V. A. **Contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy.** Academy of Management Journal . v. 31, n. 4, p. 828-853, 1988

HENRI, J. **Management control systems and strategy: a resource-based perspective.** Accounting, Organizations and Society, v. 31, n. 6, p. 529-558, 2006.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikat M.. **Contabilidade de custos.** 9 ed. Traduzido para o português por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles Thomas; SUNDEN, Gary L.; STRATTON, William O.. **Contabilidade Gerencial.** 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IMONIANA, J. O.; LIMA, A. N. **Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no Município de São Caetano do Sul.** Revista da Micro e Pequena Empresa, v. 2, n. 3, p. 28-48, 2008.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **The rise and fall of management accounting.** *Engineering Management Review*, [S.l.], v. 15, n. 3, p. 36-44, Sept. 1987.

KING, A. W.; FOWLER, S. W.; ZEITHAML. **Competências organizacionais e vantagem competitiva: o desafio da gerência intermediária.** *ERA – Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 42, n. 1, p. 36-49, jan./mar. 2002.

KLOOT, L. **Organizational learning and management control systems: responding to environmental change.** *Management Accounting Research*, v. 8, n. 1, p. 47-73, 1997.

LATHAM, G. P.; WINTERS, D. C.; LOCKE, E. A. **Cognitive and motivational effects of participation: a mediator study.** *Journal of Organizational Behavior*, [S. l.], v. 15, n. 1, p. 49-63, Jan. 1994.

LEONARD-BARTON, Dorothy. **Nascentes do Saber; criando e sustentando as fontes de inovação.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998. 368p.

LESTER, D. L; PARNELL, J. A.; CARRAHER, S. **Organizational life cycle: A five stage empirical scale.** *International Journal of Organizational Analysis*, v. 11, n. 4, p.339–354, 2003.

LOCKE, E., SCHWEIGER, D. **Participation in decision-making: one more look.** In: **STAW, M. (Ed.). Research in organizational behavior.** Greenwich, CT: JAI Press, 1979, p. 265–339. v. 1.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 11. Ed São Paulo: Atlas, 2005.

MAXIMIANO, A. C. A. **Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MERCHANT, K. A. & VAN DER STEDE, W. A. (2007) **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives** (2ª ed.). Harlow: FT Prentice-Hall.

MINTZBERG, H.; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. **O processo da estratégia**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006

MONTANA, P. (1999); **Administração**. São Paulo: Saraiva.

MOREIRA, J. C. **Orçamento Empresarial: Manual de Elaboração**. Rio de Janeiro, Atlas, 1987.

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

OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, Chicago, v. 16, n. 1, p. 122-149, Spring 1978.

_____; BISBE, J. **The effects of the interactive use of management control systems on product innovation**. *Accounting, Organizations and Society*, [S. l.], v. 29, p. 709-737, 2004.

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

PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. **Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no Processo de gestão**. In: ENCONTRO NACIONAL

DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 27, Anais... Atibaia, 2003.

PENROSE, E. **The theory of the growth of the firm**. Oxford: Oxford University Press, 1959.

PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PORTER, M. E. **Vantagens Competitivas: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

PORTER, M. E. **What is strategy?** Harvard Business Review, v.74, n.6, p.61 78, 1996.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Caracterização da pesquisa em contabilidade**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ROBBINS, S. P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.

SAGIE, A.; KOSLOWSKY, M. **Participation and empowerment in organizations: modeling, effectiveness, and applications**. Thousand Oaks, California: Sage Publications, 2000.

SANTOS, A. C. D.; LAVARDA, C. E. F.; MARCELLO, I. E. **Relação do conhecimento de gestão de custos e participação orçamentária com o desempenho dos gestores**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v. 16, n. 50, p. 124-142, 2014.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**. Thousands Oaks: Sage, 2001.

SHIELDS, J. F.; SHIELDS, M. D. **Antecedents of participative budgeting. Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 1, p. 49-76, 1998.

SHIMIZU, T. **Decisão nas Organizações**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

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

SOBANSKI, J. J. **Prática de orçamento empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SWIERINGA, R. J.; MONCUR, R. H. **Some effects of participative budgeting on managerial behavior**. New York: National Association of Accountants, 1975.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da pesquisa-ação**. São Paulo: Cortez, 1985.

THOMPSON, A. A.; STRICKLAND III, A. J. **Planejamento estratégico: elaboração, implementação e execução**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2000.

WANZUIT, D. R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio a implementação do orçamento matricial – O caso de uma indústria de alimentos**. 2009. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação) – Escola de Engenharia. UFRGS, Porto Alegre, 2009.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento Empresarial**. São Paulo; Atlas, 1983.

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