



V SINGEP

Simpósio Internacional de Gestão de Projetos, Inovação e Sustentabilidade
International Symposium on Project Management, Innovation and Sustainability

ISSN: 2317 - 8302

Relato técnico: O papel do desenho e uso do sistema de controle gerencial na implementação estratégica e na tomada de decisão em conglomerados econômicos

RICARDO VINÍCIUS DIAS JORDÃO

Fundação Pedro Leopoldo (FPL)
jordaoconsultor@yahoo.com.br

FREDERICO CESAR MAFRA PEREIRA

Fundação Pedro Leopoldo (FPL)
professorfrederico@yahoo.com.br

ÉRICA LUIZA DE FARIA MAGALHÃES

Fundação Pedro Leopoldo (FPL)
ericaluizafaria@gmail.com



RELATO TÉCNICO: O PAPEL DO DESENHO E USO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL NA IMPLEMENTAÇÃO ESTRATÉGICA E NA TOMADA DE DECISÃO EM CONGLOMERADOS ECONÔMICOS

Resumo

O objetivo desta pesquisa foi analisar o papel do desenho e do uso do sistema de controle gerencial (SCG) como facilitadores da implementação estratégica (IE) e da tomada de decisão (TD) em um conglomerado econômico. A metodologia utilizada foi um estudo de caso de abordagem descritiva e qualitativa, baseado em entrevistas, análise documental, observação direta (participante) e um grupo focal. As conclusões da investigação ajudam a preencher uma lacuna de pesquisa, evidenciando que (i) o SCG é um importante mecanismo facilitador da IE e que o adequado desenho e uso do SCG (ii) facilita a integração dos controles para a geração de informações, (iii) potencializando a TD e melhorando as atividades, os processos e os resultados empresariais.

Palavras-chave: Sistema de Controle Gerencial; Implementação Estratégica; Informação e Tomada de Decisão; Inovação Organizacional e de Negócios; Conglomerados Econômicos.

TECHNICAL REPORT: THE ROLE OF THE DESIGN AND USE OF THE MANAGEMENT CONTROL SYSTEM ON THE STRATEGY IMPLEMENTATION AND THE DECISION MAKING IN AN ECONOMIC CONGLOMERATE

Abstract

The objective of this research was to analyze the role of the design and use of the management control system (MCS) as facilitators of the strategic implementation (SI) and the decision making (DM) in an economic conglomerate. The methodology used was a case study of a descriptive and qualitative approach, based on interviews, documental analysis, direct observation (participant) and a focus group. The research findings helping fill a research gap, showing that (i) the MCS is an important facilitator mechanism of the SI, and that the proper design and use of the MCS (ii) facilitates the integration of controls for generating information, (iii) enhancing the DM and improving the activities, processes and business results.

Keywords: Management Control System; Strategic implementation; Information and Decision Making; Organizational and Business Innovations; Economic Conglomerates.

1 Introdução

O aumento das pressões competitivas no ambiente de negócios tem exigido dos administradores ações estratégicas que estabeleçam diferenciais competitivos sustentáveis para as empresas (Porter, 1979; Mintzberg, 1987; Prahalad & Hamel, 1990; Simons, 1990; Montgomery & Porter, 1991; Jordão & Souza, 2013). A literatura internacional (*e.g.* Porter, 1979; Mintzberg, 1987; Henderson, 1989; Kaplan & Norton, 1996) evidencia a relação do planejamento estratégico com o sucesso e a continuidade dos negócios. Entretanto, estudos internacionais contemporâneos (*e.g.* Nilsson, 2002; Granlund, 2003; Jordão & Novas, 2013; Jordão *et al.*, 2014) têm revelado uma preocupação da academia e do mercado provocada pelas dificuldades práticas das empresas sobre o processo de implementação estratégica (IE).



Uma das alternativas que a literatura sugere para facilitar esse processo consiste em um adequado desenho e uso do sistema de controle gerencial (SCG), ressaltando ainda a escassez de trabalhos empíricos sobre o tema (Nilsson, 2002; Jordão & Souza, 2013; Jordão *et al.*, 2014). Em especial, identifica-se uma lacuna sobre o entendimento do papel do desenho e uso do SCG na tomada de decisão (TD) em conglomerados econômicos, advinda da dificuldade em se congregarem as necessidades informacionais das diferentes empresas do grupo em um único sistema. Diante dessa problemática, toma-se aqui como objeto de estudo o Conglomerado GAMA (nome fictício por razões de confidencialidade), cuja empresa-mãe é do ramo alimentício e de grande porte. Ela vem buscando usar o SCG para melhorar o potencial informacional da organização, facilitando a IE e potencializando sua TD.

Assim, o objetivo da pesquisa descrita neste trabalho consiste em analisar o papel do desenho e uso do SCG como facilitador da IE e da TD em um conglomerado econômico.

A justificativa de uma pesquisa se dá na medida em que seus resultados contribuem para um segmento substancial da sociedade, como defendido por Jordão *et al.* (2014) e Jordão (2015). Nesse sentido, buscou-se trazer contribuições (i) teóricas (por aumentar o entendimento do papel do desenho do SCG na IE e na TD – entendimento esse ainda incipiente na literatura, especialmente na realidade brasileira e no setor industrial) e (ii) empíricas (por melhorar o entendimento das reais dificuldades que os administradores de conglomerados econômicos têm enfrentado no momento de colocar em prática suas estratégias). Assim, torna-se oportuna a proposição de um desenho do SCG que ajude na IE, conciliando as informações das diferentes empresas num único SCG, contribuindo, ao mesmo tempo, para que a academia melhore o entendimento da lacuna supracitada e permitindo que empresas similares encontrem uma oportunidade de *benchmarking* através do relato de resultados que indiquem oportunidades de melhorias no desenho do SCG – que potencializem tanto a IE quanto a TD, estimulando o alcance de melhores resultados em tais empresas.

Este relato técnico está dividido em mais quatro seções para além desta introdução. Na seção 2, discute-se o referencial teórico composto da integração entre estratégia, informação, processo decisório e SCG. Na seção 3, descreve-se a metodologia da pesquisa. Na seção 4, são apresentados, analisados e discutidos os resultados do estudo. Por fim, na seção 5, tecem-se considerações finais à luz dos objetivos iniciais propostos, seguidas das referências bibliográficas utilizadas.

2 Estratégia, Sistema de Controle Gerencial, Informação e Processo Decisório em Conglomerados Econômicos

Ainda que não haja consenso para uma definição de estratégia (Henderson, 1989; Anthony & Govindarajan, 2004), Mintzberg (1987) a descreve como um padrão de propósitos e metas, associadas a políticas para atingir essas metas, definindo os negócios com os quais a empresa está envolvida. De uma maneira geral, autores como Anthony & Govindarajan (2004) preceituam que o SCG possui um papel central na IE. Adicionalmente, Beuren & Rengel (2011) ponderam que o SCG pode fornecer aos gestores informações que conduzam a organização ao alcance de seus objetivos estratégicos. No entanto, a dificuldade de se desenhar um SCG que contemple as necessidades informacionais de todas as empresas de um conglomerado depende da qualidade do desenho e da implantação de um SCG que possa prover informações que contribuam para a IE e para TD nesse tipo de empresas.

As organizações conglomeradas são aquelas que têm a finalidade de administrar outras empresas sobre as quais mantêm controle direto ou indireto e exercer outras atividades rotineiras, mediante a realização de operações comerciais, industriais ou de serviços. Conglomerados têm sido definidos como o conjunto de empresas independentes que operam em múltiplos mercados, unidas por duradouros laços formais e informais, estando acostumadas a atuar de forma coordenada (Khanna & Rivkin, 2001). De modo geral, esses



laços assumem a forma de participações acionárias cruzadas, diretorias comuns ou manifestações sutis como relações de confiança, em linha com Gonçalves, Jardim e Campos Filho (2011). Segundo Castro e Leite (2014), estes grupos de empresas podem obter vantagens competitivas derivadas de estratégias financeiras ou do nível de conhecimento do mercado, ampliando negócios entre atuais clientes e outras empresas do grupo. Para Jordão (2009), um dos grandes desafios empresariais relativos à gestão nesse tipo de organização consiste na capacidade dos executivos de implementar as medidas necessárias e uma estrutura de SCG que assegure, dentro do possível, que os objetivos estratégicos das empresas e do grupo sejam atingidos. Ferreira e Otley (2009) preceituam que a estrutura do SCG é formada por dois constructos: desenho e uso. Segundo Jordão e Souza (2013), ambos os processos se complementam na IE e na TD. Conforme Frezatti *et al.* (2009), a dimensão uso do SCG remete ao modo que os executivos utilizarão das informações geradas pelo sistema. Na visão de Simons (1990), o uso do SCG pode ser de três tipos: controle por diagnóstico, interativo ou disfuncional. Já o desenho do SCG, por sua vez, segundo Malmi e Brown (2008), pode ser pensado em quatro tipos de pacotes: controles culturais, cibernéticos, de planejamento e controles administrativos. Na visão de Ferreira e Otley (2009), o desenho se refere às características da informação, tais como: escopo, tempestividade, agregação, integração, custos e as técnicas que serão utilizadas. Esses autores acentuam que um papel importante e pouco explorado do SCG consiste justamente em seu uso para incentivar que as diferentes perspectivas e os diferentes pontos de vista sejam contemplados no processo de gestão, melhorando a capacidade da organização em responder rapidamente a quaisquer demandas planejadas ou não. De forma mais específica, Mendes *et al.* (2002, p. 4) evidenciam que:

O desenho compreende a estrutura do controle e o processo de controle. A estrutura de controle deve considerar os indicadores (variáveis-chave) que possibilitarão o controle de cada unidade, a mensuração de sua atuação e o sistema de informação que permita o acompanhamento periódico da evolução dos indicadores identificados. Já o processo de controle representa o planejamento, a avaliação do resultado e as decisões corretivas.

Em geral a literatura reconhece a importância do SCG em: (i) apoiar os gestores na busca do melhor posicionamento possível para cada empresa, facilitando a IE dentro do seu nicho de mercado; (ii) integrar informações e suportar a TD (Anthony & Govindarajan, 2004; Nascimento & Reginato, 2010); (iii) verificar se as medidas tomadas pelos membros da organização estão de acordo com os planos e políticas corporativas (Anthony, 1965); (iv) ajudar a dimensionar se todos os processos estão no curso e no nível esperado, além de (v) fornecer informações relevantes para o processo de tomada de decisão através de mecanismos formais e informais de controle (Jordão, 2009). Os instrumentos formais são compostos principalmente por indicadores, procedimentos e sistemas de informação, dentre outros. Já os mecanismos informais podem ser representados pelo controle social, onde indivíduos se autoajustam ao padrão de interação de subgrupos da organização, e pelo controle cultural, expresso pelos padrões normativos da organização que guiam o comportamento de seus funcionários, comumente identificados nas declarações de missão, visão e valores (Jordão *et al.*, 2014). Autores como Jordão *et al.* (2014) observaram que o SCG contribui para melhorar a IE e o processo de TD em grupos econômicos. Em complemento, Jordão (2009) já havia destacado em seu estudo em um conglomerado econômico que, para potencializar o processo decisório, o SCG deveria ser um processo permanente, executado em todos os níveis, funções, projetos e atividades organizacionais, com o objetivo de promover a congruência dos objetivos pessoais e empresariais. Por meio desse processo, as informações geradas serviriam de base para a tomada de decisões. O SCG deveria, ainda, proporcionar formas de intervenção organizacional que permitissem ajustes no sistema de gestão e a integração entre os diferentes níveis hierárquicos, atividades e unidades empresariais.



Gomes e Salas (2001) entendem que os modelos de SCG atuais focam em diversos aspectos que influenciam não só no processo de controle, como também na tomada de decisões, reunindo informações do ambiente externo e interno da organização. Pereira (2015) entende que o processo decisório ocorre, mais intensamente, no nível estratégico, o qual define os rumos e caminhos futuros da organização, e pode não representar um processo normatizado ou predefinido, mas sim um processo fluido, influenciado por variáveis ambientais, características da personalidade do gestor, e do próprio processo decisório adotado. Esse autor entende que o fluxo informacional é caracterizado como uma tarefa complexa, exigindo um trabalho de entrosamento, com o pressuposto de que as informações utilizadas nas organizações são transmitidas ao longo de canais informacionais interagem entre si, valendo-se uns dos outros para processar, adicionar valor e/ou introduzir distorções ao conteúdo original da informação a ser utilizada pelo usuário final, influenciando seu comportamento informacional não só no próprio processo de busca da informação, mas também no uso que é feito desta, independente dos objetivos finais a que ela se dispunha a ajudar. Nesse sentido, Pereira (2015) preceitua que o modelo geral de tomada de decisão estratégica constitui-se de um processo de três estágios: a) a pré-decisão, que identifica a necessidade de informações no contexto organizacional em que a empresa atua para a tomada de decisão, resultando no processo final da busca informacional; b) a decisão em si, quando são identificados todos os fatores que influenciaram a decisão, tais como a experiência do gestor, o tempo disponível para decidir, a intuição e o próprio conteúdo informacional obtido no primeiro estágio; e c) a pós-decisão, necessária para a avaliação dos resultados obtidos e o seu registro na forma de princípios e/ou procedimentos, identificando e embasando possíveis decisões futuras.

Em síntese, os estudos supramencionados indicam que o desenho e uso do SCG são mecanismos que estimulam e melhoram a TD e potencializam a IE, o alcance dos objetivos e a manutenção e a melhoria da posição competitiva das empresas, incluindo os conglomerados, sendo que um adequado SCG pode facilitar a avaliação de desempenho estratégica e operacional, além do acompanhamento e melhoria dos resultados e processos empresariais.

3 Metodologia

Para atingir os objetivos da pesquisa, foi realizado um estudo descritivo de abordagem qualitativa (Cooper & Schindler, 2006). Quanto aos meios, foram observadas as proposições de aplicabilidade citadas por Yin (1984), realizando, assim, um estudo de caso em um conglomerado econômico de grande porte que atua no segmento de alimentos. Estudiosos como Jordão *et al.* (2014) entendem que esse método é suficientemente sensível para captar a complexidade inerente ao potencial do SCG como facilitador da IE e TD em conglomerados.

Eisenhardt (1989) ressalta a relevância desse tipo de pesquisa, ao lembrar que estudos de casos desenvolvidos em contextos similares ao discutido no presente estudo facilitam tanto a construção de novas teorias e modelos, quanto à ampliação e validação dos já existentes.

As fontes de evidências utilizadas no estudo de caso foram entrevistas pessoais, em profundidade, pesquisa documental, observação direta (participante) e um grupo focal. Vale ressaltar quanto às entrevistas que estas foram realizadas em duas etapas. A primeira, que teve por objetivo descobrir o que as pessoas pensam, fazem e sentem sobre a TD e a IE e sobre o processo de controle do conglomerado. Os atores nessa etapa foram os diretores, superintendentes, gerentes de operações, coordenadores, supervisores e as pessoas-chave das operações. Essa fase ainda permitiu identificar o nível de conhecimento desses sujeitos sobre as operações das empresas, o modo que eles enxergam a TD e a IE, a percepção sobre a qualidade do SCG e a relação prática existente no conglomerado entre os planos estratégicos e as operações. Tais entrevistas também foram úteis para aprimoramento do roteiro das entrevistas semiestruturadas da segunda fase – apoiada em um roteiro composto por 26



questões, baseando-se em variáveis extraídas da literatura, referentes a resultados empíricos de estudos anteriores concernentes as dificuldades na TD e na IE, ao desenho e uso do SCG, e as potencialidades do SCG para facilitar a TD e a IE. A escolha do caso e dos entrevistados foi feita por tipicidade, com base no acesso às informações, considerado por Nilsson (2002) e Granlund (2003) como uma das maiores dificuldades nesse tipo de pesquisa. Entrevistaram-se pessoas de diferentes cargos e níveis, desde o presidente, os sete membros do conselho de administração (*Board*), passando por diretores, gestores, analistas de negócio e consultores, até os empregados de nível técnico e os vinculados à operação. Todos os sujeitos vivenciaram aspectos do SCG da organização.

No total, entre janeiro e maio de 2015, foram realizadas cerca de 40 entrevistas, com duração aproximada de 20 minutos cada, totalizando um pouco mais de 12 horas de gravação. Ressalta-se que as pessoas com maior capacidade informativa ou maior posição hierárquica foram ouvidas por mais tempo (variando de 30 a 90 minutos). As entrevistas foram transcritas e tabuladas, sendo a análise delas realizada por meio do método de análise de conteúdo, como indicado por Bardin (2004). A análise das variáveis teve como objetivo entender a forma de elaboração, execução e controle das estratégias e dimensões do SCG do conglomerado, bem como avaliar os impactos dele na prática em relação às teorias de base pesquisadas.

Visando aumentar a validade interna do estudo, procurou-se agregar informações coletadas em outras fontes de evidência (processo de triangulação) (Jick, 1979). Assim, sempre que possível, as informações advindas de uma fonte foram confrontadas com as de outras para confirmá-las e validá-las. Paralelamente, a triangulação envolveu a análise de folhetos informativos, de informações constantes em *web pages*, de manuais de procedimentos e de notícias publicadas em jornais e revistas sobre a empresa e o setor em que ela atua (análise documental), além de observação direta (observação participante).

Após a análise resultados foi possível elaborar algumas conclusões provisórias que foram apresentadas a um grupo focal (*cf.* Gomes & Barbosa, 1999; Jordão *et al.* 2016) – realizado com pessoas dos níveis estratégicos, tático e operacional do conglomerado, escolhidas por tipicidade para refinar os achados e aumentar a validade dos mesmos, eliminando possíveis vieses e contribuindo para a divulgação dos resultados da pesquisa para os respondentes. Finalmente, analisaram-se também as informações obtidas em conversas informais (extra-entrevistas), além de contatos posteriores às entrevistas, com o propósito de complementar dados e de esclarecer as dúvidas existentes. Seguindo todos os passos propostos por Eisenhardt (1989), buscou-se dar robustez ao estudo e formar uma cadeia nomológica de evidências, mesclando informações internas e externas, além de confrontar os resultados entre si e confrontar estes com a literatura – o que se espera poder ajudar a compreender melhor o tema estudado.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

A principal empresa do Conglomerado Gama iniciou suas atividades em 1961, com a exploração do comércio de carnes e derivados, sendo enquadrada, atualmente, como uma indústria de grande porte. A expansão dos negócios levou ao aprimoramento de sua indústria e dos processos de fabricação, além do incremento de filiais e marcas comerciais, caracterizando-se, posteriormente, como um conglomerado descrito como um grupo de organizações colaborativas entre si, por meio de relações verticais, visando à consecução de objetivos comuns e à constituição de uma entidade representativa do grupo. O pensamento estratégico da empresa Gama vem evoluindo nos últimos anos, suportado, em parte, por um comitê composto pela diretoria e alguns gerentes, que apoiados por uma consultoria externa, discutem, elaboraram e analisam os planos estratégicos, buscando incrementar os resultados dos negócios.



Tendo em vista os objetivos deste relato, buscou-se inicialmente descrever os resultados e analisar as entrevistas na tentativa de levantar o nível de conhecimento dos respondentes sobre as operações das empresas e como eles enxergam a TD e a IE no conglomerado. Também se buscou a percepção deles sobre a qualidade do SCG e a existência de uma relação prática entre os planos estratégicos e as operações. Usaram-se as entrevistas também para viabilizar o levantamento sobre dificuldades na TD e na IE, sobre o desenho e uso do SCG e sobre o papel deste na geração de informações para facilitar a TD e a IE.

- A visão do presidente do conglomerado sobre a implantação e a relevância do SCG mostrou a preocupação dele com o planejamento, o controle e a utilização de recursos. Há foco na identificação de novas oportunidades de negócio e na qualidade dos produtos – entendidos como um ponto positivo para a gestão da inovação (apoiada pela liderança [diretores e membros do *Board*] do conglomerado).
- Os membros da diretoria e os gerentes das áreas concordam que existe um processo de autonomia relativamente grande, revelando a consideração da melhoria do desempenho econômico-financeiro das empresas com o estabelecimento do SCG.

No que tange à estrutura organizacional do conglomerado e a influência desta no modelo do SCG, observa-se que, de acordo com a classificação de Gomes e Salas (2001), esse sistema é funcional, pois, tem o predomínio de um controle de caráter burocrático com orientação para a eficiência, prevalecendo a ênfase no registro de informação dentro do SCG.

- Há uma combinação de controle por resultados e controle *ad hoc* e, devido à complexidade das atividades de cada centro de responsabilidade e suas inter-relações, a avaliação isolada das ações de cada um, sem a observância atenta à influência dos outros é difícil.

Observou-se a inexistência de um padrão para alocação das informações no conglomerado. Isso impossibilitou, em parte, a tomada de decisão em tempo hábil, contrariando as ideias de Gomes e Salas (2001) que preconizam que uma estrutura de controle por resultados/indicadores deve ser alicerçada em um sistema de informações para controle das atividades e dos processos organizacionais. Os resultados indicam que, no conglomerado, as discussões sobre estratégia ficam a cargo da alta diretoria, sendo que os gerentes das unidades estão, de fato, discutindo questões táticas e operacionais relativas ao cumprimento de metas operacionais. Esses achados se alinham aos de Jordão e Souza (2013) e Jordão *et al.* (2014). A proposta da Gama é de um crescimento sustentável ao longo dos próximos anos, baseado no saneamento do endividamento, no desenvolvimento da estratégia macro (coporativa) da empresa, na melhoria dos processos e na integração das unidades de negócios.

Quanto aos mecanismos formais e informais de controle utilizados no processo de IE e as possíveis limitações destes percebeu-se:

- Para a Gerência de Projetos e a Consultoria de Gestão, é por meio do SGC que os membros do *Board* e a diretoria da empresa têm acesso às informações que norteiam as decisões.
- Para a Diretora Comercial, o SCG existente gera informação de qualidade.
- Para o diretor financeiro, o SCG existe para acompanhar o previsto *versus* realizado.
- Para o gerente de Logística, o SCG é uma ferramenta estratégica.
- Para os gerentes das áreas administrativas, o SCG não proporcionou a integração entre as áreas, funções, processos e atividades ainda.

No conjunto, em linha com os achados de Jordão *et al.* (2014), foi possível confirmar a existência de estrutura de controle composta por controles formais tais como: indicadores de desempenho, manuais de procedimentos, políticas, sistema de informação, dentre outros, assim como mecanismos de controle informais como as declarações de missão, visão e valores, ou a cultura organizacional. Não obstante, a empresa Gama ainda utiliza



predominantemente sua estrutura de controle formal em detrimento de uma abordagem integradora como sugerido pelos referidos autores.

Sobre as necessidades informacionais de cada empresa do conglomerado, e em que elas se diferem ou convergem, as empresas começaram a experimentar um aumento da velocidade em todos os processos relacionados à integração pelo SCG confirmando e ampliando os achados de Nilsson (2002) e Granlund (2003), pois, neste caso, tais processos quais podem ser avaliados integralmente de forma automatizada. Sobre as questões abordadas pelos gestores administrativos (falta de integração) observou-se situações próximas ao percebido por Jordão e Novas (2013) e Jordão *et al.* (2014) – que destacam serem os problemas decorrentes da divulgação/comunicação de informações, mitigados pelo desenho e uso do SCG, que promovem o fluxo de informação entre os níveis estratégicos, tático e operacional da empresa.

Quanto à tomada de decisões, verificou-se a compatibilidade do modelo proposto por Pereira (2015), principalmente no tocante à definição clara dos fatores que influenciam a decisão, tais como: a experiência do gestor, o tempo disponível para decidir, a intuição e o próprio conteúdo informacional (que foram os indicadores informacionais observados). Cada setor possui seus principais indicadores para a homeostasia orgânica da companhia, potencializando o processo decisório, a saber: comercial (faturamento, lucratividade percentual, devolução percentual); financeiro (receita, custo de mercadoria vendida e despesa, endividamento proporcional, inadimplência, prazo médio de compra e de venda); logística (custo logístico percentual, custo/kg de mercadoria entregue, quantidade de entregas por rota, km/l de combustível dos veículos e manutenção por veículo); indústria (custo embalagem/kg de mercadoria, volume diário de abate, rendimento e produtividade diários); compras e almoxarifado (preço médio, giro de item no estoque, prazo médio).

Quanto à potencialização do processo decisório em nível corporativo (do conglomerado) a partir do SCG, as principais respostas das diretorias giraram em torno de: possibilidade de abordagens mais dinâmicas em função do contexto ambiental; contribuição para a melhoria dos resultados financeiros; envolvimento direto com os objetivos, estratégicos, táticos e operacionais da empresa; e relevância ao papel dos gerentes intermediários, confirmando e ampliando as proposições teóricas de Nascimento & Reginato, 2010, principalmente porque na Gama esses fatores são e têm sido usados como vetores da mudança. Como preconizado nos estudos de Malmi e Brown (2008), percebeu-se que o SCG dessa empresa é composto por planejamento estratégico e operacional. Nesse sentido, todos os diretores e gerentes concordaram que o conglomerado vem sendo bem sucedido, sendo considerado plenamente capaz de alcançar as metas traçadas – tendo em vista os resultados obtidos nos últimos anos e os benefícios potenciais e reais trazidos pela melhor utilização do SCG, tanto em nível corporativo (do conglomerado) quanto das unidades de negócios.

Ao triangular as informações entre os diferentes níveis, percebeu-se que os respondentes do nível estratégico entendem que as principais dificuldades encontradas no processo de controle são provocadas pela falta de colaboradores especializados. Por isso, para a profissionalização, eles consideraram ser necessário muito treinamento e acompanhamento (cobrança) diários dos controles – com inforações sendo alimentadas corretamente no sistema. Ainda, referiram-se às resistências culturais por parte dos colaboradores, principalmente relacionadas ao famoso “medo de mudança”. Já os respondentes de nível tático e operacional percebem como maiores dificuldades a falta de comunicação entre os diferentes níveis e que muitas informações são retidas, desnecessariamente, no nível corporativo, inibindo maior comprometimento de todos os colaboradores e dificultando a IE e a TD. Mais do que isso, a triangulação entre as informações dos diversos níveis com as conversas informais e a análise documental permitiu perceber que este ainda é um aspecto que carece de maior



amadurecimento gerencial. Os resultados do grupo focal confirmaram que a empresa já reconhece, em parte, esses problemas e começa a desenvolver alternativas para solucioná-los.

5 Considerações Finais

A literatura internacional evidencia uma clara relação do planejamento estratégico com o sucesso e continuidade dos negócios, revelando, porém, uma preocupação da academia e do mercado decorrente das dificuldades práticas que as empresas enfrentam na hora de implementar suas estratégias, particularmente em conglomerados econômicos que tem a necessidade de congregar em um só sistema as informações advindas das diferentes empresas e dos negócios que o compõe. Apesar de existir um número considerável de trabalhos no campo do SCG orientados para analisar aspectos do seu desenho e do uso, observa-se, porém, uma lacuna referente à utilização prática do SCG, especialmente, em organizações conglomeradas, ressaltando que o tema ainda precisa ser mais bem investigado nesse tipo de organizações. Trabalhos empíricos sobre o assunto apontam, de forma geral, que as empresas associadas em conglomerados tendem a melhorar o desempenho, tornando mais vantajosa a operação de uma empresa afiliada do que a de uma empresa independente. Não obstante, o entendimento do desenho e uso do SCG em conglomerados ainda precisa ser mais bem investigado, especialmente no que se refere a aspectos estratégicos e de decisão.

Reconhecendo e explorando essa lacuna de investigação, o objetivo da pesquisa descrita neste trabalho consiste em analisar o papel do desenho e uso do SCG como facilitador da IE e da TD em um conglomerado econômico.

No que se refere às contribuições desta pesquisa ao tema em questão, sobre a conciliação das diferentes necessidades informacionais do conglomerado em um único SCG visando à melhoria do processo de IE e TD nesse tipo de organizações, foi confirmada a convergência entre o sistema informacional e o SCG, revelando que este último ajuda a gerar e distribuir informações entre as diferentes áreas e níveis organizacionais, para auxiliar os gestores no processo de avaliação de desempenho e TD – sendo esta uma significativa inovação organizacional e de negócios. Foi possível perceber a integração dos controles contábeis, financeiros e administrativos do conglomerado e que essa integração colaborou para a geração de informações que potencializam o uso do SCG como instrumento de IE corporativa. Confirmou-se, mesmo que parcialmente, que o desenho do SCG ajudou a congregar as diferentes necessidades informacionais das empresas do grupo. Mas, na prática a razão mais forte da utilização do sistema é que ele resolveu problemas organizacionais e permitiu a Gama reagir às mudanças no ambiente. Tal fato confirma que o desenho do SCG, mesmo em corporações distintas, pode ser direcionado para integração e coordenação das informações em todas as atividades e processos empresariais, sendo esta uma significativa contribuição da pesquisa, oferecendo *benchmarking* para empresas e situações similares.

Os resultados indicam que o SCG do conglomerado estudado foi projetado pela própria instituição, desenvolvido, em grande parte, internamente, contando, também, com a participação de consultores externos contratados pela empresa. A sua eficácia está sendo testada e monitorada por meio de avaliação de indicadores de desempenho, além da utilização de métricas contábeis. Sem embargo, foi possível verificar que, na prática, foram encontrados alguns problemas, como dificuldades operacionais em função de disponibilidade de capital, que estão sendo tratados por meio de análise das possíveis fontes de recursos financeiros; ou dificuldades de comunicação e integração entre os níveis hierárquicos, que estão sendo tratados por meio de um esforço gerencial de integração organizacional.

Algumas limitações deste estudo devem ser observadas, como o tipo de pesquisa (não probabilística), significando que os resultados são válidos apenas para a empresa estudada e que é preciso cautela na extrapolação dos achados da pesquisa e nas comparações com outros estudos relativos à implementação do SCG e a seu desempenho, devendo-se atentar às



diferenças metodológicas e temporais. Nesse ensejo, sugere-se que pesquisas futuras confrontem as visões de SCG com as de outras empresas nacionais e internacionais, ampliando-se as discussões sobre o tema, especialmente em conglomerados, tanto na forma de casos quanto em estudos de larga escala para melhor compreender esse fenômeno contemporâneo e ampliar o conhecimento das implicações práticas do SCG sobre a IE e a TD.

Em síntese foi possível constatar que (i) o SCG é um importante mecanismo facilitador da implementação estratégica e que o adequado desenho e uso do SCG (ii) facilita a integração dos controles para a geração de informações que (iii) potencializam as atividades, os processos empresariais e os resultados empresariais.

Referências

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*. Boston: Harvard Business Scholl.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2004). *Management control systems*. New York, McGraw-Hill.
- Bardin, L. (2004). *Análise de Conteúdo* (3a ed.). Lisboa: Edições 70.
- Beuren, I. M., & Rengel, S. (2011). Atributos da contabilidade gerencial utilizados por empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 11.
- Castro, N. J., & Leite, A. L. S. (2014). Crescimento e estruturação das firmas: os conglomerados do setor elétrico brasileiro. *Revista de Gestão da USP*, 21(3), 343-359.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2006). *Business Research Methods* (9th ed.). New York: McGraw Hill-Irwin.
- Eisenhardt, K. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(14), 500-532.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. R. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gomes, J. S., & Salas, J. A. (2001). *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional – Textos e casos*. São Paulo: Atlas.
- Gomes, M. E. S., & Barbosa, E. F. (1999). *A técnica de grupos focais para obtenção de dados qualitativos*. Belo Horizonte: Revista Educativa.
- Gonçalves, M. X., Jardim, P. E. V., & Campos Filho, L. A. (2011). Teoria institucional e filiação a conglomerados: elementos da evolução de multinacionais brasileiras? *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 35.
- Granlund, M. (2003). Management accounting systems integration in corporate mergers: a case study. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16(2), 208-243.
- Henderson, B. D. (1989). The Origin of Strategy. *Harvard Business Review*, 67(6), 139-143.
- Jick, T. (1979). Mixing qualitative and quantitative methods: triangulation in action. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), 602- 611.



- Jordão, R. V. D. (2009). *Mudanças no sistema de controle gerencial na Extrativa Metalquímica S.A.: uma experiência brasileira de aquisição*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.
- Jordão, R. V. D. (2015). Knowledge and information management practices in small and medium-sized enterprises organized in cooperative networks: a multi case comparative study in the Brazilian industry. *Perspectivas em Ciência da Informação (Online)*, 20(3), 3-20.
- Jordão, R. V. D., & Novas, J. C. (2013). A Study on the use of the balanced scorecard for strategy implementation in a large Brazilian mixed economy company. *Journal of Technology Management & Innovation*, 8(3), 98-107.
- Jordão, R. V. D., & Souza, A. A. (2013). Company's acquisition as a factor of change on the management control system: a strategic analysis from the perspective of the contingency theory. *Revista Universo Contábil*, 9(3), 75-103.
- Jordão, R. V. D., Melo, E. A., Sousa Neto, J. A. (2016). Estratégia e Desenho do Sistema de Controle Gerencial. *Espacios (Caracas)*, 37(1), 25-37.
- Jordão, R. V. D., Souza, A. A., & Avelar, E. A. (2014). Organizational culture and post-acquisition changes in management control systems: An analysis of a successful Brazilian case. *Journal of Business Research*, 67(4), 542-549.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). Using the Balanced scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-82.
- Khanna, T., & Rivkin, J. W. (2001). Estimating the performance effects of business groups in emerging markets. *Strategic Management Journal*, 22(1), p. 45-75.
- Pereira, F. C. M. (2015). Comportamento Informacional em Processos Decisórios Estratégicos: aplicação de Modelo Integrativo via estudos de casos múltiplos em MPE mineiras. *Anais do Encontro da ANPAD*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 39.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Mendes, D. A. P., Silva, C. E. V, Silva, J. A., & Gomes, J. S. (2002). Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas: O Caso do Bob's'. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração (ENANPAD)*, Salvador, BA, 26.
- Mintzberg, H. (1987). Crafting strategy. *Harvard Business Review*, 65(4), 66-75.
- Montgomery, C. A., & Porter, M. E. (1991). *Strategy: Seeking and Securing Competitive Advantage*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Nascimento, A. M., & Reginato, L. (2010). *Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório*. São Paulo: Atlas.
- Nilsson, F. (2002). Strategy and management control systems: a study of the design and use of management control systems following takeover. *Accounting and Finance*, 42(2), 41-71.
- Porter, M. E. (1979). How competitive forces shape strategy. *Harvard Business Review*, 57(2), 137-145.
- Prahalad, C. K., & Hamel, G. (1990). The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*, 68(3), 79-91.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting Organizations and Society*, 15(1-2), 127-143.
- Yin, R. (1984). *Case study research: Design and methods*. Beverly Hills: Sage Publishing.