

Pesquisas em controle de gestão: perspectivas e tendências

(Research on management control: perspectives and trends)

Leonardo Portugal Barcellos¹; Renato Santiago Quintal²; Robson Augusto Dainez Condé³; Josir Simeone Gomes⁴

¹Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
lpbarcellos@gmail.com

²Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
rsantiago79@hotmail.com

³Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
robsonconde.mcc.uerj@hotmail.com

⁴Universidade do Grande Rio (UNIGRANRIO)
josirgomes@superig.com.br

Abstract. *The objective of this study was to investigate recent research in the area of management control, to determine trends and perspectives. The methodology was a bibliographical revision, focusing on research papers at the University of York, in Canada, and management control area of Manchester Metropolitan University, United Kingdom. The major limitation of the study refers to the restricted number of searches referenced, which cover new trends in management control. The results indicate that there have been important influence of human relationships, social context and behavioral aspects as a whole for the development paths pinched by the literature of managerial control. It is recommended for future research that investigated the contribution of new tools to control systems of management of organizations.*

Keywords. *trends; managerial control; organizational control; management accounting*

Resumo. *O objetivo deste estudo foi investigar recentes pesquisas na área de controle de gestão, de modo a verificar tendências e perspectivas. A metodologia empregada foi a revisão bibliográfica, concentrando-se nos trabalhos de Pesquisa da Universidade de York, no Canadá, e da área de Controle de Gestão da Universidade Metropolitana de Manchester, Reino Unido. A principal limitação do estudo refere-se ao restrito número de pesquisas referenciadas, que abordassem as novas tendências em Controle de Gestão. Os resultados indicam que houve importante influência das relações humanas, do contexto social e dos aspectos comportamentais como um todo para os caminhos de desenvolvimento trilhados*

pela literatura de controle gerencial. Recomenda-se a título de pesquisas futuras que seja investigada a contribuição de novas ferramentas aos sistemas de controle de gestão das organizações.

Palavras-chave. *tendências; controle gerencial; controle organizacional; contabilidade de gestão*

1. Introdução

Os sistemas de controle de gestão representam o sistema nervoso central das entidades contemporâneas, as quais se tornam mais e mais complexas conforme avançam os processos de globalização e de abertura dos mercados. Apesar dos novos contornos humanistas e comportamentais incorporados pelos sistemas de controle, a contabilidade continua sendo a principal linguagem destes (PORPORATO, 2011). Essas novas abordagens decorrem de uma sensível evolução que o tema controle de gestão vem experimentando desde a década de 1950. Desde então se avolumaram as críticas aos sistemas de controle baseados em modelos racionais e fundamentados unicamente em métricas financeiras, controle de custos e aumento da lucratividade, percebendo-se o surgimento de uma visão mais ampla do conceito de controle, que passou a incorporar aspectos fundamentais de outras teorias, tais como: psicologia, sociologia e antropologia (GOMES, 1997); além da teoria organizacional, da abordagem comportamental e da teoria econômica (PORPORATO, 2011).

Nesse contexto, o objetivo do presente estudo é propiciar uma discussão acerca da evolução das diferentes perspectivas e abordagens do tema controle de gestão. Desse modo, por meio da revisão dos estudos de Porporato (2011) e Berry *et al.* (2009), pretende-se traçar uma linha evolutiva para as perspectivas e paradigmas seguidos pelos estudos na área, bem como apresentar as tendências que se vislumbra para as pesquisas futuras.

2. Revisão da Literatura

As novas tendências para os estudos sobre o tema controle de gestão vêm ganhando popularidade cada vez maior. É o que aponta a revisão de literatura procedida por Berry *et al.* (2009), que, com foco em estudos publicados entre 1995 e 2007, apresentam a seguinte tipologia para a divisão dos assuntos emergentes: (i) tomada de decisão para controle estratégico; (ii) gerenciamento de performance para controle estratégico; (iii) modelos de controle gerencial para performance; (iv) controle gerencial e novas formas de organização; (v) controle e risco; (vi) cultura; e (vii) tecnologia da informação. Adicionalmente, promove-se uma discussão sobre questões metodológicas associadas à relação entre teoria e prática.

Berry *et al.* (2009) afirmam que o ponto de partida para o estudo foi a pesquisa *Research in management control: an overview of its development* (Otley *et al.*, 1995) e, apesar de possuir bases fortes nesse estudo, são valorizadas outras pesquisas, como as que tratam dos controles orçamentários, as que analisam o controle gerencial sob o enfoque da teoria da agência e da psicologia, as que abordam aspectos estratégicos, e aquelas que são organizadas em torno dos aspectos metodológicos. O Quadro 1, a seguir, apresenta uma breve síntese de cada uma das unidades de análise:

Quadro 1: Síntese das unidades de análise

TÓPICO	SÍNTESE
Tomada de decisão para o controle estratégico	A pesquisa recente inclui uma série de estudos de caso que examinaram a tomada de decisões de investimento. A principal conclusão é que a literatura contemporânea sobre tomada de decisão estratégica de investimentos indica uma mudança, pois a ênfase em controle gerencial do orçamento de capital vem cedendo espaço ao controle de decisões estratégicas de investimento e ao controle da gestão de riscos empresariais.
Gerenciamento de desempenho para o controle estratégico	O desempenho em sistemas de controle de gestão (MCS, sigla em inglês) em organizações é estudado por meio de abordagens que incluem exames sobre objetivos, estratégias, medidas, incentivos e fluxos de informação, bem como questões contextuais, como, por exemplo, ambiente externo, cultura organizacional, controles sociais e história (Otley, 1999). Os autores afirmam que, mesmo após décadas de debates acerca dos sistemas de incentivos, pouco se sabe sobre quais modelos são mais indicados para cada situação. As organizações geralmente utilizam bonificação em dinheiro como forma de incentivo, apesar de inúmeros estudos demonstrarem que esta prática normalmente gera manipulações. Uma questão que não foi esclarecida pelos estudos é se os incentivos devem ser baseados em fórmulas (sujeitos a manipulação) ou distribuídos com bases em números contábeis incontroláveis e subjetivos (sujeitos a vieses).
Modelos de sistemas de controle para medição e gerenciamento de desempenho	A literatura revisada reconhece três modelos: (i) <i>Strategic Performance Measurement Systems</i> (SPMS, sigla em inglês), como o <i>Balanced Scorecard</i> de Kaplan e Norton; (ii) as alavancas de controle de Simons; e (iii) o <i>performance management and control framework</i> de Otley e Ferreira. Os modelos SPMS tornaram-se populares maneiras de vincular os objetivos organizacionais e estratégia para os sistemas de medição de desempenho. A natureza integrativa é uma das principais características, pois estabelece um meio para ligar a estratégia às medidas de desempenho e de outros sistemas. Simons (1995) contribuiu para a ampliação do papel dos MCS. Seu argumento é centrado em quatro alavancas equilibradas de controle: interativo, crença, de diagnóstico e sistemas de fronteira. Ao passo que as alavancas de Simons tentam incluir controles informais, seus alicerces para os sistemas de crenças não incluem outros importantes controles informais, como normas de grupo, socialização e cultura. Outra limitação é que as alavancas Simons foram desenvolvidas ao nível da gestão sênior (Simons, 1994), e assim só podem ser aplicadas a esse nível. Otley (1999) e Ferreira e Otley (2005) construíram, com base nas alavancas de Simons, uma estrutura com 12 questões para amparar pesquisadores que desejem examinar de forma integrada a gestão de desempenho e estrutura de controle (PMC). As perguntas são amplas o suficiente para cobrir todo o processo de PMC, com foco sobre as interconexões entre as várias partes do quadro e desde que de forma sistemática para categorizar e discutir os casos descobertos.
Controle Gerencial e novas formas de organização	A literatura acerca das novas formas organizacionais afirma que há um movimento de mudança das formas burocráticas de hierarquias, avaliadas como ineficazes em um contexto de aumento da concorrência provocado pela desregulamentação, a globalização, o surgimento de poderosas economias em desenvolvimento e a evolução das tecnologias de informação, em direção a formas mais flexível, mais compacta e, assim, capaz de responder melhor às demandas. Uma variedade de métodos tem sido utilizada para provocar esse aumento de flexibilidade, entre eles estão: o <i>downsizing</i> , o <i>delaying</i> , a terceirização, entre outros. As novas abordagens de organização, que incluem sistemas híbridos internos, apresentam como desafio para o controle de gestão o desenvolvimento de conceitos e sistemas que orquestram as relações horizontais e verticais. Já as novas abordagens para sistemas híbridos externos pregam que as organizações têm testemunhado, nas duas últimas décadas, uma maior fluidez das fronteiras internas dentro das organizações e assim, o controle não está mais confinado aos limites legais das organizações, sendo que se multiplicam as redes de organizações e os trabalhos acadêmicos sobre controle entre organizações. Neste aspecto, destaca-se a extensão

	relativamente recente dessas reformas que foi a introdução de Parcerias Público-Privadas (PPPs) em boa parte dos países.
Controle e risco	A literatura revisada, tanto antiga quanto a recente, aponta que os gestores raramente utilizam modelos estatísticos para controle de risco. Berry e Collier (2007) destacam, ainda, que a presunção de que os sistemas de controle são capazes de mitigar todos os riscos representa uma situação arriscada para a organização.
Controle e cultura	A escassa literatura sugere três proposições básicas para a relação entre cultura e controle, são elas: (i) a cultura é dominada pelo controle; (ii) a cultura é o controle; (iii) a cultura domina controle. O atual estado da arte nesta área não permite sistematizações.
Cultura e Tecnologia da Informação (TI)	Os autores ressaltam que, apesar do considerável desenvolvimento da tecnologia da informação (TI) para dar suporte aos processos organizacionais (citando como exemplo o Sistema Integrado de Gestão, cuja sigla em inglês é ERP), a relação entre o controle gerencial e os avanços na área de TI não é explorada, tanto na prática quanto na teoria. Alguns estudos têm sugerido que a adoção do ERP teve pouco impacto no controle de gestão porque as novas tecnologias eram avaliadas como pesadas, consultores e empresas tinham restrito conhecimento do potencial das novas possibilidades da nova tecnologia e os novos sistemas não conseguiram suportar algumas inovações, como o ABC e os sistemas de informação horizontal. Por outro lado, outra vertente da literatura está começando a surgir, tentando entender como a nova TI é encarada no sistema de controle e praticada no contexto das condições organizacionais. Estes estudos evidenciam as deficiências das novas tecnologias, e encontram maneiras alternativas de integração organizacional através da adoção de sistemas locais e práticas que complementam as tecnologias de toda a organização.

Fonte: Adaptado de Berry et. al. (2009; p. 3-13).

Berry et al. (2009, p.3) trazem a lume algumas linhas de pesquisa promissoras sugeridas por Otley et al. (1995), dentre elas: i) o ambiente de controle, especialmente a mudança na estrutura organizacional, promovendo a transformação das grandes hierarquias em unidades menores e mais focadas. O que introduz um elemento de “horizontalismo” nas estruturas de controle; ii) a mudança do foco no planejamento de negócios para um foco concentrado na estratégia de negócios e nos processos de controle estratégico, incluindo o surgimento de sistemas de informações estratégicas, como o balanced scorecard (Kaplan e Norton, 1992); iii) o impacto da globalização na introdução de maior complexidade, incerteza e risco; iv) o arcabouço metodológico das pesquisas em controle gerencial; para desenvolver estudos construtivistas e críticos; v) o controle em organizações multinacionais em relação ao impacto das culturas organizacionais e nacionais; vi) a sustentabilidade ecológica; e vii) o controle e gênero.

Por outro lado, Porporato (2011) promove uma revisão da literatura sobre contabilidade gerencial com foco na evolução do conceito de sistemas de controle de gestão, no cerne do paradigma funcionalista, bem como apresenta o atual estado da arte desta literatura. A autora justifica a escolha deste paradigma sob o argumento de que é o mais amplo e antigo encontrado na literatura.

Com vistas a proporcionar uma melhor perspectiva a seus leitores, Porporato (2011; p.151-161) descreveu, de forma sucinta, os seguintes grupos de pesquisas (estruturas) que possuem bases no paradigma funcionalista e são reconhecidos pela contabilidade gerencial: (i) sabedoria convencional; (ii) modelagem matemática; (iii) sistemas; (iv) estrutura idealizada por Anthony; (v) comportamental; (vi) processamento de informação humana; (vii) custos de transição; (viii) teoria da agência; (ix) teoria da contingência; e (x) estratégica. As transições entre essas estruturas podem ou não ser motivadas pelas críticas.

Porporato (2011) argumenta que os maiores avanços observados na literatura sobre controle de gestão decorrem de duas fontes: as práticas das companhias e os modelos e conceitos emprestados de outras disciplinas. Apesar de reconhecer a influência da prática

sobre os rumos da pesquisa acadêmica, a autora estabelece que o desenvolvimento teórico não atende às demandas dos profissionais. No que concerne às disciplinas que vêm exercendo influência sobre a pesquisa, é destacado o papel da teoria organizacional, das abordagens comportamentais e da teoria econômica, concedendo especial atenção ao fato de que, a partir da Segunda Grande Guerra, a informação sobre os custos incorridos passou a ter importância destacada. Outro marco evolutivo foi a maior utilização de abordagens positivas, em substituição às normativas, tendência observada a partir dos anos 1980.

As perspectivas ou estruturas de pensamento sobre as quais a literatura acerca do controle de gestão evoluiu são apresentadas por Porporato (2011), estes representam os paradigmas identificados por Puxty (1993). O Quadro 2, a seguir, esquematiza a evolução desses paradigmas.

Quadro 2: Paradigmas e modelos derivados em controle gerencial

ESTRUTURAS		Sistemas contábeis têm uma existência real ontológica	Sistemas contábeis não têm uma existência real ontológica
Estruturas permanentes	Original	1) FUNCIONALISTA (a realidade está fora daqui). Literatura contábil: todos os periódicos aceitos, tais como: <i>The Accounting Review (TAR)</i> ; <i>Journal of Accounting and Economics (JAE)</i> , <i>Contemporary Accounting Research (CAR)</i> ; <i>Journal of Accounting Research (JAR)</i> ; etc	INTERPRETATIVISTA (a realidade é subjetiva) Literatura contábil: muitos dos artigos foram publicados no periódico <i>Accounting, Organizations and Society (AOS)</i> nos anos 80 e atualmente são publicados no periódico <i>Accounting Behavior and Organizations Section (BRIA)</i>
	Radicaliza da	2) ESTRUTURAÇÃO RADICAL (conflito de poder entre dependência e autonomia) Literatura geral: Anthony Giddens Literatura contábil: Norman Macintosh e Robert Scapens (1990 e 1992 apud Porporato, 2011)	3) HUMANISTA RADICAL Orientado às pessoas Literatura geral: Jürgen Habermas Literatura contábil: H. Thomas Johnson (1992 apud Porporato, 2011), no capítulo que trata da delegação de poderes ao empregado.
Estruturas não permanentes		A crítica radical 4) PÓS-MODERNISMO (conteúdo político do discurso) Literatura geral: Michel Foucault (1926-1984) Literatura contábil: Maioria dos artigos publicados no periódico <i>Critical Perspectives in Accounting</i>	

Fonte: Porporato (2011, p.149)

Porporato (2011) estabelece que a maior parte do desenvolvimento no campo do controle de gestão se deu no âmbito do Paradigma Estrutural Funcionalista, segundo o qual os sistemas contábeis são vistos como um fenômeno empírico concreto, que deve ser estudado por meio do positivismo científico. Assim, uma vez que as organizações exibem padrões de comportamento estáveis e consistentes em sua interação com um ambiente instável e em constante mudança, então, essa estabilidade é uma forte evidência de que possuem mecanismos eficazes de controle.

Apesar de reconhecer o crescimento do número de estudos dedicado ao Paradigma Interpretivista, Porporato (2011) não lhe dedica muita atenção. Esse paradigma apoia-se na idéia de que os sistemas contábeis não fazem parte de uma realidade concreta, seus defensores argumentam que não há observação ou teorização livre de valores pessoais. Nessa linha, destaca-se o trabalho de Hopwood (1987).

O Paradigma Radical Estruturalista seria, de acordo com Porporato (2011), uma derivação do Paradigma Funcionalista que visa a explicar o confronto entre autonomia e

dependência surgida dos sistemas de controle. Por outro lado, o Paradigma Radical Humanista deriva do Paradigma Interpretivista, sendo ainda mais orientado à visão das pessoas.

De acordo com Porporato (2011), os quatro paradigmas citados são considerados modernistas. Todavia, um novo ponto de vista ainda em desenvolvimento, tido como pós-modernista, rejeita as estruturas permanentes de controle e, com base em Foucault (1980 *apud* Porporato, 2011), enxerga os sistemas de controle como uma prática discursiva, sendo o gestor a pessoa responsável por diversas decisões que influenciam o desempenho financeiro da entidade.

Revisados os paradigmas que marcaram a evolução da pesquisa e que ainda se mostram promissores, Porporato (2011) promove, ainda, uma revisão das críticas endereçadas ao Paradigma Funcionalista. Os estudos analisados convergem para duas inconsistências: (i) o distanciamento entre teoria e prática, ou seja, a incapacidade de as pesquisas atenderem às reais necessidades das organizações; e (ii) os sistemas de controle de gestão foram desenhados para satisfazer as exigências das demonstrações financeiras e não para facilitar o processo de controle no interior dos centros de custos. Essas inconsistências foram agrupadas e identificadas como críticas em quatro ângulos diferentes, conforme disposto no Quadro 2, a seguir:

Quadro 3: Críticas ao Paradigma Funcionalista

CRÍTICAS	SÍNTESE
Relações Humanas	Essa crítica foca diretamente os efeitos das pessoas que trabalham nas organizações e o orçamento passou a ser compreendido dentro de uma dinâmica social, permitindo que pesquisadores contábeis começassem a trabalhar em abordagens comportamentais para contabilidade gerencial em meados dos anos 60.
Gerencialismo	Trata-se de um pacote de idéias, crenças e valores com base na premissa de que os gestores são essenciais às organizações contemporâneas. Os acadêmicos seguidores dessa linha afirmam que a tomada de decisão é o coração da organização.
Congruência de Metas	Gerentes de centros de responsabilidade podem tomar decisões que atendam aos próprios interesses, em prejuízo aos interesses da organização. A teoria da agência dedica um grande esforço para projetar contratos ideais. Contudo, não é possível generalizar a atuação dos gestores nesse sentido, o que abre espaço para abordagens contingentes e aperfeiçoamento dos custos de transação.
Perda de Relevância	Esse movimento, iniciado por Robert Kaplan, atribuía os problemas de desempenho das manufaturas americanas às técnicas de gestão e às práticas contábeis empregadas, uma vez que estas não correspondem ao ambiente de produção. Os críticos dessa linha propõem a gestão estratégica de custos como solução, o que tem sido amplamente utilizado por profissionais e cuidadosamente analisado por acadêmicos.

Fonte: Porporato (2011; p. 161-162).

Berry *et al.* (2009) também revisaram estudos que indicam o distanciamento entre teoria e prática, concluindo que essa lacuna tem sido enquadrada de três maneiras: (i) como um problema de transferência de conhecimentos; (ii) como a representação de tipos distintos de conhecimento; (iii) como um problema de produção de conhecimento. A transferência de conhecimento é normalmente concebida como um fluxo partindo dos produtores de conhecimento acadêmico para os profissionais, mas pode ser um processo inverso. Teoria e prática podem ser percebidas como tipos diferentes de conhecimento, não necessariamente associáveis, mesmo que os processos interativos sejam mais promissores. Por outro lado existem regras ou rotinas de controle que surgiram da prática do trabalho diário, sem nunca terem sido escritas, incentivando pesquisas sobre como tais regras puderam ser mantidas sem

qualquer formalização. Isso sugere que a pesquisa na área de controle gerencial pode ser conduzida em torno de problemas de produção do conhecimento.

3. Discussão

Da leitura da seção anterior, conclui-se que ambos os estudos revisados propõem-se a realizar uma revisão sobre a evolução, passando pelo atual estado da arte, atingindo as tendências futuras das pesquisas acadêmicas na área de controle gerencial. Entretanto, foram selecionadas abordagens e literaturas distintas para esse fim comum. De um lado, a partir do estudo de Otley *et al.* (1995), que forneceu uma visão global sobre o desenvolvimento da pesquisa na área controle de gestão naquele momento, Berry *et al.* (2009) promovem uma atualização, revisando temas emergentes que predominam no cenário acadêmico; por outro lado, Porporato (2011) promove uma revisão bibliográfica guiada pelo Paradigma Funcionalista, demonstrando: (i) como se deu a evolução das plataformas teóricas dentro deste paradigma, ao descrever dez estruturas diferentes em que se apoiaram os pesquisadores desta corrente; (ii) como a literatura evoluiu do Paradigma Funcionalista para os demais paradigmas, destacando a contribuição dos valores humanos.

Berry *et al.* (2009), diferente de Porporato (2011), revisaram estudos de múltiplas raízes teóricas, sendo que a maioria ainda está enquadrada nas tradições funcionalistas e positivistas. Os autores destacam que as teorias econômicas e sociais estiveram ligadas aos estudos sobre controle intra-organizacional.

Tanto na pesquisa de Berry *et al.* (2009) como na de Porporato (2011), o controle no interior das organizações é descrito, especialmente no que tange ao contexto da relação principal-agente. O primeiro chama a atenção para estudos que se debruçam sobre assuntos como assimetria informacional e alinhamento do comportamento e poder dos agentes (gestores), nos quais o controle é visto como conflituoso e com disposições contratuais ainda imperfeitas. Os autores reforçam os estudos que indicam que organizações com grandes níveis de dependência de inovação perceberam que relações de controle baseadas na colaboração trazem melhores resultados do que aquelas estabelecidas a partir de conflitos.

Já Porporato (2011) revisou estudos dessa natureza dividindo-os em três grupos distintos: (i) custos de transação: estudos que partem de premissas como comportamento oportunista, racionalidade limitada, contratos incompletos e *enforcement* imperfeito dos contratos; (ii) teoria da agência: construído a partir das ideias de atendimento aos próprios interesses, como seleção adversa, risco moral, sinalização, incentivos e assimetria informacional; e (iii) teoria da contingência: apontada como um caminho para reconciliar as abordagens da teoria da agência e da contabilidade comportamental, explica como um sistema de informação contábil apropriado pode ser desenvolvido para combinar a estrutura da organização, tecnologia, estratégia e ambiente da firma. A discussão apresentada por Porporato (2011) é que, entre os acadêmicos, a teoria da agência é uma das abordagens dominantes, talvez devido ao fato de que é percebida como de qualidade suficiente para gerar trabalhos aceitos nos tradicionais *journals*.

Porporato (2011) conclui seu estudo sem apresentar sugestões para pesquisas futuras e apresenta um mapa (Figura 2), que descreve a evolução das abordagens e críticas que marcaram a literatura sobre controle de gestão. De acordo com esta autora, as práticas de controle evoluíram por mais de 50 anos adaptando-se às transformações ocorridas no período, entretanto, existe ainda um longo caminho a ser seguido para que as pesquisas acadêmicas passem a ser mais focadas na solução dos problemas e necessidades das companhias dentro das estruturas das teorias.

Quadro 3: Evolução das abordagens e críticas que marcaram a literatura sobre controle de gestão

Abordagens e críticas acerca da Literatura de Controle de Gestão		
Período	Sistemas de Controle de Gestão são objetivos (Paradigma Funcionalista)	Sistemas de Controle de Gestão são subjetivos (Paradigma Interpretativista)
Até 1925	Sabedoria convencional	
1950	Modelagem matemática	
1955	Abordagem sistêmica	
1965	Plano de referência de Anthony	
		Comportamental
	Processamento de Informação Humana	
1970	Custos de transação	
1975	Teoria da Agência	
1980	Teoria da contingência	
Do final da década de 1980 a 2010	Contabilidade estratégica	Teoria institucional Economia política Rede de relacionamento
		Etnografia

Fonte: Porporato (2011, p.163)

Berry *et al.* (2009) afirmam que há uma fragmentação do campo de pesquisa em controle gerencial, em virtude da existência de diferentes pesquisadores debruçados sobre aspectos variados dos sistemas de controle e frequentemente adotando perspectivas teóricas muito diferentes. Essa diversidade de abordagens, segundo os autores, tem gerado muitas das frutíferas ideias, apontando que a uniformidade não é necessariamente um bom caminho.

Outro ponto destacado por Berry *et al.* (2009) diz respeito à importante influência das relações humanas, do contexto social e dos aspectos comportamentais como um todo para os caminhos de desenvolvimento trilhados pela literatura de controle gerencial. Assim como Porporato (2011), os autores defendem uma maior ênfase no estudo de sistemas de controle real, ou seja, como eles funcionam na prática, entendendo que a especulação teórica deve ser preservada, entretanto, esta precisa ser fortemente baseada na realidade organizacional. As vantagens dos estudos de campo, nesse contexto, são consideráveis, pois ajudam a garantir que os fatores que influenciam os resultados de uma operação de sistemas de controle sejam considerados. Eles permitem que o foco seja voltado para questões reais para as organizações.

Berry *et al.* (2009) sugerem que as pesquisas futuras, além de priorizar pesquisas de campo, devem investigar os múltiplos aspectos dos controles de gestão e as evoluções ao longo do tempo. Além disso, devem ser formadas equipes de pesquisas para que visões diferentes possam ser incorporadas aos estudos, bem como deve haver integração entre gestores e pesquisadores de modo a tornar as pesquisas acadêmicas capazes de atender às demandas das organizações.

4. Considerações Finais

O controle de gestão continua a ser uma grande preocupação para as mais diversas organizações. Mudanças nas expectativas individuais, no ambiente social e econômico e na capacidade tecnológica transformaram as práticas de controle ao longo dos 40 anos ou mais,

desde que Anthony desenvolveu sua estrutura conceitual. Ainda assim, grande parcela da análise realizada ao longo destes anos continua válida.

Os gestores devem agregar aos seus arcabouços conceituais e principiológicos às práticas bem sucedidas, desenvolvidas em ambientes e contextos específicos. Espera-se que esta revisão seja útil aos pesquisadores tanto para que saibam como se deu a evolução das abordagens empregadas na literatura de controle gerencial, quanto para que tenham bases para construção de novas questões de pesquisa alinhadas ao avanço que se espera da ciência, e guiadas por autores consagrados.

A principal limitação do estudo refere-se ao restrito número de pesquisas referenciadas, que abordassem as novas tendências em Controle de Gestão.

Recomenda-se a título de pesquisas futuras que seja investigada a contribuição de outras ferramentas aos sistemas de controle de gestão das organizações, em alinhamento às recentes pesquisas desenvolvidas por Guth e Beuren (2012), que vislumbraram a possibilidade de utilizar o grau de satisfação como instrumento de gestão nas indústrias automobilísticas brasileiras.

5. Referências

BERRY, A.J., COLLIER, P.M. Risk in supply chains: exploratory case studies in the automotive industry. *International Journal of Risk Assessment and Management* 7 (8), 1005–1026, 2007

BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E.P.; OTLEY, D. T.; STRINGER, C. Emerging Themes in Management Control: A Review of Recent Literature. *The British Accounting Review*, v. 41, p. 2-20, 2009.

FERREIRA, A., OTLEY, D. The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis. Social Science Research Network, 2005.

GOMES, Josir Simeone. Controle Gerencial na Era da Globalização. *Revista Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v. 8, n. 2, p. 26-36, out. 1997.

GUTH, S. C.; BEUREN, I. M. Grau de satisfação com a utilização de instrumentos de gestão nas indústrias automobilísticas no Brasil. *Pensar Contábil*, v. 14, p. 16-25, 2012.

HOPWOOD, A. The archaeology of accounting systems. *Accounting Organizations and Society*, n. 12, p. 207-234, 1987.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, v. 70, n. 1, p. 71-79, jan./feb. 1992.

OTLEY, D.; BROADBENT, J.; BERRY, A. Research in management control: an overview of its development. *British Journal of Management*, v. 6, Special Issue, p. 31-44, 1995.

OTLEY, D. T. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

PORPORATO, Marcela. Management Control Systems' Literature: Theoretical Approaches and Critiques Within the Functionalist Paradigm. *Revista Universo Contábil*. FURB, Blumenau, v. 7, n. 2, p. 146-173, abr/jun. 2011.

PUXTY, A. The social & organizational context of management accounting. The Advanced Management Accounting and Finance Series, *The Chartered Institute of Management Accounts*, Academic Press, 1993.

SIMONS, R. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, n. 15, p. 169-189, 1994.

SIMONS, R. Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. *Harvard Business School Press*, Boston, MA, 1995