

USO DOS SCG's NO GERENCIAMENTO DAS TENSÕES DINÂMICAS: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA EM PERIÓDICOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

USE OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS IN THE MANAGEMENT OF DYNAMIC TENSIONS: AN ANALYSIS OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN NATIONAL AND INTERNATIONAL JOURNALS

Ivan Rafael Defaveri¹
Universidade Estadual do Oeste do
Paraná
ivandefaveri@hotmail.com

Delci Grapegia Dal Vesco
Universidade Estadual do Oeste do
Paraná
delcigrape@gmail.com

Udo Strassburg
Universidade Estadual do Oeste do Paraná
udo.strassburg@unioeste.br

RESUMO

O objetivo desse trabalho é identificar e discutir os aspectos abordados na produção científica sobre o gerenciamento de tensões dinâmicas. Foi realizada uma pesquisa de cunho qualitativo, na forma de uma análise de conteúdo. Foram pesquisados artigos nas bases Scopus, *Science Direct*, *Web Of Science* e Google Acadêmico, com a temática de sistemas de controle gerencial, alavancas de controle e tensões dinâmicas. Obteve-se retorno de 280 artigos, os quais, após refino da amostra, limitaram-se a 16 artigos a serem analisados a partir de análise de conteúdo. A maioria dos estudos se centra no estudo da tensão dinâmica criada entre os sistemas de controle diagnóstico e interativo, com método principal sendo o uso de Modelagem de Equações Estruturais. Pode-se concluir que o estudo do gerenciamento de tensões dinâmicas ainda é inicial e deixa várias lacunas a serem aprofundadas, como a relação da tensão entre os sistemas de crenças e restrições.

Palavras-chave: Tensões Dinâmicas. Sistemas de Controle Gerencial. Alavancas de Controle.

ABSTRACT

The aim of this work is to identify and discuss the aspects covered in the scientific production on the management of dynamic tensions. A qualitative research was conducted in the form of a content analysis. We have researched articles based on Scopus, Science Direct, Web of Science and Google Scholar, with the subject of management control systems, control levers and dynamic voltages. A return of 280 articles was obtained, which, after refining the sample, was limited to 16 articles to be analyzed from content analysis. Most of the studies focus on the study of the dynamic tension created between the systems of diagnostic and interactive control, with main method being the use of Structured Equations Modeling. It can be concluded that the study of the management of dynamic tensions is still initial and leaves several gaps to be deepened, such as the relation of the tension between the systems of beliefs and restrictions.

Keywords: Dynamic Tensions. Management Control Systems. Levers of Control.

¹ Ivan Rafael Defaveri - Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Rua Universitária, 2069, Jardim Universitário, Cascavel-PR

1 INTRODUÇÃO

Os sistemas de controle gerencial (SCG) correspondem a um conjunto ou pacote de ferramentas de controle gerencial (MALMI; BROWN, 2008), de modo à estrutura desse sistema representar uma escolha estratégica importante para o processo de tomada de decisão (AGUIAR; PACE; FREZATTI, 2009).

Esses SCGs, segundo Simons (1995) são compostos de rotinas formais baseadas em informação e procedimentos gerenciais, utilizados para manter ou alterar padrões de atividades dentro das organizações. Contudo, não apenas procedimentos formais compõem os SCGs, mas também os controles informais, representados sobretudo por elementos de cultura organizacional (LANGFIELD-SMITH, 1997).

Dessa forma, os sistemas de controle gerencial representam para as organizações um instrumento de controle e de promoção da inovação, ao passo que estimulam a criatividade e experimentação ao mesmo tempo em que restringem as ações dos funcionários às diretrizes da organização (MUNDY, 2010).

Como forma de melhor compreender a dualidade de funções dos SCGs, Robert Simons elaborou em 1995 o modelo das Alavancas de Controle, uma ferramenta de controle e implementação estratégica (FERREIRA; OTLEY, 2009). De acordo com o modelo existem quatro conceitos-chave que devem ser tratados na organização, sendo eles os valores fundamentais da organização, os riscos a serem evitados, variáveis críticas de desempenho e incertezas estratégicas (SIMONS, 1995; DIEHL; SOUZA, 2008; FERREIRA; OTLEY, 2009).

Cada um desses conceitos é gerido por meio de um sistema específico, também denominados por Simons (1995) como alavancas de controle. Esses sistemas são: sistema de crenças, sistema de limites, sistema de controle diagnóstico e sistema de controle interativo (DIEHL; SOUZA, 2008).

Enquanto os sistemas de crenças e controle interativo têm foco voltado para a inovação e promoção da criatividade, também chamados de forças positivas, os sistemas de limites e controle diagnóstico são focados na restrição das ações, controle de atividades e feedback dos funcionários, considerados por sua vez como forças negativas na organização (TESSIER; OTLEY, 2012). Esses objetivos conflitantes estimulam o surgimento das tensões dinâmicas entre os sistemas (MUNDY, 2010).

O conceito de tensões dinâmicas foi introduzido por Simons (1995) juntamente ao conceito de alavancas de controle (MUNDY, 2010), de modo a representar um mecanismo utilizado por gestores para a gestão das tensões inerentes as organizações (HENRI, 2006). Essa

tensão, segundo o autor, se dá sobretudo pelo conflito de interesses comum às organizações, como entre oportunidades limitadas vs atenção limitada, interesse próprio vs desejo de contribuir para a organização e planejamento vs estratégia emergente (HENRI, 2006).

Dessa forma, a relevância no estudo das tensões dinâmicas se dá pela necessidade do balanceamento das mesmas nas organizações (OYADOMARI *et al.*, 2010), de modo a dar suporte para a implementação de estratégias previamente planejadas ao mesmo tempo em que possibilita a emergência de novas estratégias (ACQUAAH, 2013).

De forma a pesquisar como os sistemas de controle gerencial servem como meios de gerenciamento dessas tensões, equilibrando-as de forma a garantir o alcance de maior competitividade, vários autores já abordaram o tema, focando especialmente na aplicação dos sistemas de controle diagnóstico e interativo, e na criação de tensão dinâmica entre essas duas alavancas (HENRI, 2006; MUNDY, 2010; OYADOMARI *et al.*, 2010; OYADOMARI *et al.*, 2011; ACQUAAH, 2013).

No entanto, o tema, apesar de sua relevância, ainda é pouco explorado, sobretudo dado o fato das visões sobre ele ainda serem restritas a um mesmo ponto de vista na maioria dos estudos (HENRI, 2006). Alguns trabalhos já realizaram levantamentos bibliográficos da produção em sistemas de controle gerencial e controle em organizações (MERCHANT; OTLEY, 2006; LANGFIELD-SMITH, 2006), no entanto, esses trabalhos não abordaram a relação entre os SCGs e a geração de tensões dinâmicas, possibilitando ao presente estudo reunir um compilado de trabalhos sobre a temática, de modo a funcionar como um guia para futuros pesquisadores nessa área.

Dessa forma, o estudo levanta a seguinte questão que norteia sua execução: **Quais os aspectos de maior relevância na produção científica em periódicos nacionais e internacionais relativa ao gerenciamento de tensões dinâmicas?**

Desse modo, tem-se como objetivo do trabalho identificar quais os aspectos mais relevantes da produção científica em periódicos nacionais e internacionais relativa ao gerenciamento das tensões dinâmicas.

Como contribuições do estudo, espera-se delimitar as temáticas abordadas pelos estudos sobre os sistemas de controle gerencial, de modo a evidenciar possíveis lacunas teóricas que possam ser exploradas futuramente. Essa temática de pesquisa é relevante sobretudo pelo fato de tensões dinâmicas balanceadas auxiliarem no aumento do valor da organização (OYADOMARI *et al.*, 2010)

Para tal, além da presente introdução, o artigo conta com a revisão da literatura, em que são abordadas as alavancas de controle e a criação de tensões dinâmicas, a metodologia com a descrição dos métodos utilizados para análise, a descrição e análise dos dados, seção em que são apresentados os aspectos relevantes dos artigos encontrados a partir da revisão e, por fim, as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nessa seção será abordado o pano de fundo teórico referente as tensões dinâmicas, sendo investigadas para tanto as alavancas de controle de Simons (1995), elementos chave para o entendimento das tensões, bem como os conceitos relativos as próprias tensões.

2.1 Alavancas de Controle

O conceito das alavancas de controle é essencial para o entendimento da criação de tensões dinâmicas dentro das empresas. Esse modelo foi desenvolvido como uma forma de compreender como a Contabilidade Gerencial se desdobra nos sistemas de controle gerencial, de modo a incluir diversos controles e estilos de uso de práticas da Contabilidade Gerencial (CHENHALL; MOERS, 2015).

O modelo das alavancas é composto por quatro sistemas, sendo eles o sistema de crenças, de limitações, de diagnóstico e interativo (WIDENER, 2007), utilizados para auxiliar a gestão das empresas a orientar a atividade organizacional (BEDFORD, 2015). Simons (1995) compara esses sistemas ao yin e yang, conceito da filosofia chinesa (TESSIER; OTLEY, 2012), para mostrar que esses sistemas representam forças negativas e positivas dentro da organização. Essas forças opostas, na filosofia chinesa, representam a divisão da energia criativa, que quando se funde cria o mundo como o conhecemos (SIMONS, 1995). Essa visão de Simons (1995) reflete a busca pelo equilíbrio, o balanceamento das ações e ferramentas como uma forma de buscar o adequado andamento das organizações.

Dentro dessa concepção de Simons (1995) o yang, a força positiva, é representado pelos sistemas de crenças e de controles interativos, esses sistemas são forças positivas pois têm como ideia a promoção de qualidades, inovação e melhoras nas empresas, enquanto o yin, a força negativa, é representado pelos sistemas de limitações e de controle diagnósticos, os quais têm como base restringir e controlar o comportamento dos membros da organização, sendo por isso considerados negativos. O equilíbrio dessas forças positivas e negativas permite ao mesmo tempo encorajar a inovação e criatividade enquanto se buscam metas preestabelecidas, de modo

a influenciar a aprendizagem organizacional e a mudança estratégica (MALAGUEÑO; BISBE, 2010).

Como citado, as forças positivas do modelo de Simons (1995) são representadas pelos sistemas de crenças e de controles interativos. O sistema de crenças corresponde ao conjunto explícito de definições organizacionais, como valores, propósitos e direcionamentos básicos da organização (SIMONS, 1995), comprovado geralmente por meio de credos, declarações de missão e valores (ELDRIDGE *et al.*, 2013). Esses sistemas tendem a refletir o alinhamento estratégico da empresa, de modo a criar um ambiente criativo e motivador (MALAGUEÑO; BISBE, 2010).

Esse sistema, na visão de Eldridge et al. (2013), serve para inspirar e direcionar a busca de novas oportunidades, de modo a Widener (2007) considerar o sistema crenças como responsável por comunicar os valores fundamentais da organização para seus funcionários, de modo a criar, explorar oportunidades, pesquisar e indicar a direção a ser seguida. No entanto, a autora ainda salienta o fato de, em ambientes muito dinâmicos, os funcionários necessitarem de alguma limitação para suas ações, de maneira a evitar a incidência de comportamentos de alto risco. Essa limitação, ainda segundo Widener (2007), é representada pelo sistema de limitações ou restrições, a força negativa oposta ao sistema de crenças. Essa oposição não necessariamente significa que os dois sistemas se eliminem, mas ao contrário, implica dizer que ambos criam uma tensão entre eles que cria uma relação de complementaridade.

Esses sistemas de limites são um conjunto de restrições usados pelos altos gestores para estabelecer limitações e regras claras, as quais devem ser respeitadas pelos subordinados (SIMONS, 1994). Essa alavanca é representada por um conjunto específico de definições e parâmetros, com objetivo principal de auxiliar os gestores a identificar os riscos a serem evitados, bem como verificar se os objetivos da empresa foram alcançados (ARJALIES; MUNDY, 2013). Esses sistemas são operacionalizados em forma de códigos de conduta empresarial, sistemas de planejamento estratégico e diretivas operacionais como limites mínimos aceitáveis (HOQUE; CHIA, 2012).

A outra força positiva do modelo teórico de Simons (1995) se constitui pelos sistemas de controle interativos. Esses sistemas focam a atenção nas incertezas estratégicas (CHENHALL; MOERS, 2015) de modo a promover o compartilhamento vertical de informações (ELDRIDGE *et al.*, 2013), a interação entre gerentes seniores, gerentes juniores e outros funcionários (HOQUE; CHIA, 2012) e o desencadeamento de planos de ação revisados (SIMONS, 1995).

Esse tipo de sistema também serve como suporte aos gestores para gerenciar e aprender sobre tarefas não rotineiras ou estruturadas (CHENHALL; MORRIS, 1995), de forma a permitir o surgimento de estratégias emergentes (WIDENER, 2007), aquelas que se desenvolvem no curso das atividades sem uma intenção prévia, ou de forma diferente das intenções iniciais (MINTZBERG, 1987), tendo implicação contínua no processo de gerenciamento estratégico, sobretudo na construção dessas estratégias (HENRI, 2006).

Para se ter esse resultado, as ferramentas interativas devem ser simples de entender e permitir a conexão entre diferentes níveis da organização (CHENHALL; MOERS, 2015), mas elas acabam incidindo também na força negativa que lhe faz contraposição, o sistema de controle diagnóstico (WIDENER, 2007). De acordo com a autora, o sistema de diagnóstico permite a efetividade do sistema interativo, ao passo que deve se ajustar as novas estratégias emergentes do sistema interativo.

Esses sistemas constituem a espinha dorsal do modelo tradicional de gerenciamento, sendo projetados para garantir a realização de metas previamente estipuladas (SIMONS, 1995). Para garantir esse intuito, os sistemas de controle diagnóstico têm como funções motivar a ação, monitorar os resultados dos comportamentos e recompensar a realização de metas (SPEKLÉ; ELTEN; WIDENER, 2017), de forma a permitir aos gestores identificar e corrigir desvios nos planos (CHENHALL, 2003).

Os sistemas de diagnóstico atuam avaliando desvios nas metas traçadas, que possam representar dificuldades na implementação das estratégias, inclusive aqueles emergentes a partir dos sistemas interativos (CHENHALL; MOERS, 2015), de forma a identificar o desempenho e progresso dessas medidas, em que se incluem a avaliação do desempenho em curto e longo prazo, objetivos financeiros e não-financeiros e dados de comparação com concorrentes (ARJALIES; MUNDY, 2013).

Essas alavancas constituem, portanto, sistemas que permitem o balanceamento da gestão das organizações, ao mesmo tempo se opondo e complementando, garantindo que o equilíbrio se estabeleça na organização.

A interação entre essas alavancas de controle permite aos gestores desenvolverem práticas que garantam uma estratégia equilibrada, de modo a oferecer equilíbrio entre inovação e eficiência (CHENHALL; MOERS, 2015). No entanto, por serem forças opostas, com objetivos opostos, o uso concomitante das alavancas de controle gera tensões dinâmicas entre os sistemas (HENRI, 2006). Da mesma forma, as alavancas têm como princípio básico controlar e equilibrar as tensões (OYADOMARI *et al.*, 2011). Essas tensões, inerentes as organizações

(HENRI, 2006) que surgem da oposição de forças entre os objetivos da organização, são o ponto abordado no tópico seguinte.

2.2 Tensões Dinâmicas

O conceito de tensão dinâmica surgiu originalmente na obra de Simons (1995), servindo como pano de fundo para o desenvolvimento do quadro teórico das alavancas de controle (OYADOMARI *et al.*, 2010; OYADOMARI *et al.*, 2011). Essas tensões, são dilemas organizacionais (OYADOMARI *et al.*, 2011) inerentes as organizações, e representam basicamente objetivos conflitantes entre si, dos quais se espera complementaridade (HENRI, 2006).

Esses objetivos conflitantes representam, sobretudo, a preocupação em garantir inovação e renovação da estratégia sem perder o foco em definir e realizar objetivos (KRUIS; SPEKLÉ; WIDENER, 2016). De acordo com Simons (1995), cabe aos gestores direcionar a criação de tensões dinâmicas por meio da oposição das quatro alavancas de controle. Se bem executada, essa tarefa permite a maximização do desempenho da organização (KRUIS *et al.*, 2016).

Essas tensões dinâmicas são ferramentas para, sobretudo, gerenciar as próprias tensões inerentes as organizações (ACQUAAH, 2013), de modo que, a essência de um SCG deve ser equilibrar a tensão básica presente nas organizações, entre inovação criativa e alcance de objetivos prévios (HENRI, 2006), entre firmeza e flexibilidade (MEER-KROISTA; SCAPENS, 2008) e entre crescimento e estabilidade (LANZARA, 1999).

Essa tensão básica pode se apresentar de várias formas, várias tensões distintas presentes nas organizações, e, conforme Henri (2006), algumas dessas tensões são entre oportunidades ilimitadas vs atenção limitada, estratégias estabelecidas vs estratégias emergentes, interesse próprio vs desejo de contribuir com o grupo. Essas tensões precisam ser geridas para que não haja desequilíbrio e, conseqüentemente, redução de desempenho da organização (HENRI, 2006; ACQUAAH, 2013).

Desse modo, as tensões criadas pelas alavancas de controle são dinâmicas por serem controladas por forças estratégicas que atuam interna e externamente, perturbando a relação entre essas alavancas (MUNDY, 2010). Como exemplos dessas tensões dinâmicas, Oyadomari *et al.* (2010) citam a busca de objetivos de longo prazo sem perder o foco nos objetivos de curto prazo, também a necessidade de controlar racionalmente os custos sem perder a capacidade de criação e inovação. Pletsch, Lavarda e Lavarda (2016) indicam ainda uma tensão dinâmica

presente nas organizações no que tange a busca por lucro, crescimento e controle, onde um desequilíbrio entre os três objetivos pode levar a empresa até mesmo a falência.

Koufteros, Vergheze e Lucianetti (2014) indicam que o fato da inabilidade dos gestores em balancear os diferentes usos dos SCG, bem como as diferentes alavancas de controle, está diretamente associado a tomada de decisão lenta, desperdício de recursos, instabilidade e baixa performance. Isso se dá pelo fato de que as forças opostas que geram a tensão nem sempre são equivalentes, de modo a um objetivo sobrepor seu oposto, exigindo do gestor uma intervenção para equilibrar essas forças (ENGLISH, 2001).

Quando essa relação entre forças é devidamente trabalhada pelos gestores, de modo a promover o equilíbrio das tensões entre as forças positivas e negativas, o próprio desempenho da organização é positivamente afetado, conforme comprovado empiricamente por Ylinen e Gullkvist (2014), confirmando a visão de Koufteros, Vergheze e Lucianetti (2014) de que o desequilíbrio das tensões gera perda no desempenho.

Desse modo, conforme apresentado, as tensões dinâmicas se mostram como forças que, apesar de opostas, são complementares entre si, no entanto, sem uma base de pesquisa tão profunda sobre o tema (HENRI, 2006), o que motiva a realização desse estudo de levantamento bibliográfico, de acordo com as diretrizes metodológicas apresentadas na seção a seguir.

3 METODOLOGIA

Conforme Durigon e Diehl (2013) este artigo trata-se de uma pesquisa básica, com o intuito de produzir conhecimento acerca de uma área específica do conhecimento, neste caso, a gestão de tensões dinâmicas por meio dos sistemas de controle gerencial. De acordo com Collis e Hussey (2005) esse tipo de pesquisa não busca comprovar ou resolver problemas, mas somente gerar um conhecimento útil ao bem comum.

O intuito do artigo é investigar quais os aspectos de relevância abordados nos artigos produzidos sobre o tema, de modo a operacionalizar isso por meio da leitura dos artigos e identificação dos fatores principais abordados nos mesmos.

Para a pesquisa foi utilizada a ferramenta de pesquisa avançada nas bases Scopus, ScienceDirect e Web of Science, com os termos *management control systems*, o operador booleano *and* e o termo “*dynamic tension*”, constante no título, resumo e/ou palavras chave. Na sequência os dados foram limitados às áreas *Business, Management and Accounting, Economic, Econometric and Finance* e *Decision Sciences*. Nessas bases houve o retorno de, respectivamente, seis, 87 e 10 artigos. Na base do Google Acadêmico a pesquisa utilizou concomitantemente os termos “*management control system*” “*dynamic tension*”, tendo um

retorno de 138 resultados. Na mesma base a pesquisa em português com os termos “sistema de controle gerencial” e “tensão dinâmica” teve um retorno de 39 resultados. O período de coleta dos dados foi compreendido no mês de junho de 2017, de modo a terem sido coletados artigos constantes nas bases supracitados até essa data.

Os resultados obtidos passaram então por um primeiro crivo para exclusão de documentos que não se enquadrassem em artigos científicos, como livros, capítulos de livros, teses e dissertações, ou citações, bem como resultados duplicado. Na sequência, os artigos restantes foram analisados individualmente, a partir da leitura dos resumos e dos elementos textuais, de modo a verificar a existência do termo “tensão dinâmica” no corpo do texto, bem como o contexto em que o termo estava inserido.

Foram excluídos os artigos em que o contexto do termo tensão dinâmica não correspondia ao assunto principal do trabalho, ou seja, a gestão de tensões por meio dos SCG. Também foram excluídos aquele onde o termo aparecesse, mas a estrutura metodológica do artigo não tivesse a tensão dinâmica como foco, ou aqueles onde apesar do foco do artigo ser a criação de algum tipo de tensão, esta não fosse a tensão dinâmica controlada por meio dos SCG.

Após essas fases de exclusão, chegou-se ao total de 16 artigos, os quais foram tabulados por meio do software *MS Excel*®, com nuvem de palavras geradas por meio do software *NVIVO*® v. 11.0. Foram retiradas dos textos informações como autoria dos artigos e periódicos onde estão publicados, com a intenção de identificar autores e periódicos interessados e/ou proeminentes no trabalho do tema, a temática principal, metodologia e principais achados da pesquisa. Com essas informações intencionou-se analisar o estado da arte da pesquisa sobre o tema, bem como analisar intersecções entre os diversos autores e estudos, com fins de montar-se um referencial ao assunto que sirva de base para futuras pesquisas. Os resultados da tabulação e análises são apresentados na seção seguinte.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Para a análise dos artigos foram lidos o resumo, metodologia e conclusões, identificando a temática central, método utilizado e os principais resultados das pesquisas. Também foram identificadas informações relativas a periódicos e autores mais destacados na produção de trabalhos relacionando os SCG com o gerenciamento de tensões dinâmicas. O Quadro 1 mostra os artigos componentes da base de dados, os autores e o ano de publicação dos trabalhos.

Quadro 1: Artigos pesquisados

	Nome do artigo	Autores	Ano
--	----------------	---------	-----

1	<i>Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa</i>	Acquaah	2013
2	<i>The effects of the interactive use of management control systems on product innovation</i>	Bisbe; Otley	2004
3	<i>Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance</i>	Bedford	2015
4	<i>Getting control of multi-project organizations: Combining contingent control mechanisms</i>	Canonico; Soderlund	2010
5	<i>Managing different types of innovation: mutually reinforcing management control systems and the generation of dynamic tension</i>	Curtis; Sweeney	2017
6	O papel do balanced scorecard na gestão da inovação	Frezatti; Bido; Cruz; Machado	2014
7	<i>Management control systems and strategy: A resource-based perspective</i>	Henri	2006
8	<i>Strategic Resource Dynamics of Manufacturing Firms</i>	Jayanthi; Roth; Kristal; Venu	2009
9	<i>The effect of performance measurement systems on firm performance: A cross-sectional and a longitudinal study</i>	Koufteros; Vergheze; Lucianetti	2014
10	<i>The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance</i>	Kruis; Speklé; Widener	2016
11	Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da <i>resources-based view</i>	Oyadomari; Frezatti; Mendonça Neto; Cardoso; Bido	2008
12	Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil	Oyadomari; Cardoso; Silva; Perez	2010
13	Sistema de controle gerencial e sua contribuição para tensões dinâmicas	Pletsch; Lavarda; Lavarda	2016
14	<i>An empirical analysis of the levers of control framework</i>	Widener	2007
15	<i>The effects of organic and mechanistic control in exploratory and exploitative innovations</i>	Ylinen; Gullkvist	2014
16	<i>Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems</i>	Mundy	2010

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Pode-se perceber que a maioria dos artigos publicados sobre a temática foram desenvolvidos em âmbito internacional, com um total de 12 artigos (75%) sendo publicados em língua inglesa, enquanto apenas quatro artigos (25%) publicados em língua portuguesa, portanto, sendo de produção nacional.

No que tange a autoria dos trabalhos, pode perceber-se o fato de não haver grande recursividade nas pesquisas sobre o tema. Apenas quatro autores (CARDOSO, FREZATTI, OYADOMARI E WIDENER) aparecem em dois trabalhos, os demais aparecem apenas uma vez nos 16 trabalhos pesquisados. Deve-se levar em conta também que dos quatro autores três são brasileiros, com proeminência na pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Outro fato possível de ser destacado na tabela é em relação ao período de publicação desses artigos. O assunto foi inicialmente abordado por Simons (1995), mas a primeira pesquisa a dar destaque a tensão dinâmica no processo decisório foi em 2004, com Bisbe e Otley (2004). No entanto, apenas após o estudo de Henri (2006), nota-se uma maior incidência de pesquisas

relacionadas, muitas das quais reaplicando esse estudo a partir de determinadas lacunas teóricas, como é o caso de Acquaah (2013). O trabalho de Henri (2006) pode ser considerado a primeira pesquisa a abordar de maneira quantitativa o modelo LOC de Simons, proporcionando assim as primeiras evidências empíricas da criação de tensões dinâmicas dentro desse modelo (WIDENER, 2007).

A Tabela 1, por sua vez, que indica os periódicos nos quais as pesquisas analisadas foram publicadas:

Tabela 1 - Periódicos que publicaram sobre o tema

Periódico	Quantia	Percentual
<i>Accounting and Business Research</i>	1	6,25%
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	4	25,00%
<i>International Journal of Project Management</i>	1	6,25%
<i>Journal of Family Business Strategy</i>	1	6,25%
<i>Journal of Operations Management</i>	1	6,25%
<i>Management Accounting Research</i>	3	18,75%
<i>Management Science</i>	1	6,25%
RAE-Revista de Administração de Empresas	1	6,25%
Revista Eletrônica de Administração	1	6,25%
Revista Enfoque	1	6,25%
Revista Universo Contábil	1	6,25%
Total	16	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Na Tabela 1 pode-se perceber o fato de dois periódicos, ambos internacionais, apresentaram maior incidência de trabalhos sobre o tema, sendo eles o periódico *Accounting, Organizations and Society*, com quatro trabalhos, e o periódico *Management Accounting Research*, com três trabalhos, de modo a representar, respectivamente, 25% e 18% da produção sobre o tema, enquanto os demais periódicos apresentaram apenas um único trabalho publicado sobre tensões dinâmicas. O periódico *Accounting, Organizations and Society* é inclusive o veículo em que Robert Simons publicou alguns dos trabalhos precursores ao seu *LOC Framework*, indicando assim o interesse do periódico pelo tema em questão.

Em relação ao conteúdo dos artigos, a maioria dos trabalhos realizados para pesquisar a relação dos SCG com o gerenciamento de tensões dinâmicas está focada nos sistemas diagnóstico e interativo, sem tanto enfoque, portanto, nos sistemas de crenças e de limitações. O Quadro 2 mostra a temática principal, metodologia e principais resultados dos trabalhos pesquisados.

Quadro 2: Resumo dos Artigos.

	Tema do artigo	Metodologia	Resultados Principais
--	----------------	-------------	-----------------------

1	Analisar como os SCG influenciam na formulação de estratégias, como a utilização dos sistemas de diagnóstico e interativo criam tensão dinâmica e como essa relação afeta o comportamento em empresas familiares e não familiares.	Realização de survey com altos gestores de empresas de capital aberto de Gana, com o tratamento dos dados sendo realizado por meio de Modelagem de Equações Estruturais.	O estudo encontrou que a utilização de SCG contribui para a melhora das estratégias em empresas familiares e não familiares, e que existe uma influência no desempenho proveniente desse uso. No entanto, nas empresas familiares, os efeitos positivos, especialmente da tensão dinâmica sobre o desempenho, são mais destacados do que nas empresas não familiares.
2	Analisar se o uso de controles interativos favorece a inovação em empresas	Survey aplicado em gestores de empresas de médio porte da Espanha com mais de dez anos de vida. Envio de 120 e retorno de 58 questionários. Os dados foram analisados através de testes estatísticos, como estatística descritiva, o teste-t, teste de hipóteses e teste de Harman, análise de correlação e análise de regressão.	O estudo não conseguiu validar a hipótese de que o uso interativo dos SCG favorece o aumento da inovação dos produtos, mas confirmou a hipótese relativa ao uso interativo dos SCG melhorar a performance das empresas. No entanto, os dados também revelam que esse efeito na performance tem mais relevância em empresas com menor nível de inovação, da mesma forma que empresas com alto nível de inovação veem uma redução nesse quesito quando do uso interativo dos SCG.
3	Examinar como o balanceamento das tensões dinâmicas através dos SCG afeta o desempenho da empresa em diferentes níveis de inovação.	Envio de questionários para uma amostra aleatória de 1500 empresas selecionadas a partir das empresas listadas na bolsa de valores da Austrália. Foi utilizada uma análise de cluster de dois estágios para segregar as empresas pelo nível de inovação. Posteriormente, foi utilizada uma análise de regressão.	O estudo conclui que o uso de SCG na gestão de tensões dinâmicas mostra influência do desempenho das empresas, no entanto, a abordagem de inovação adotada pela empresa altera o tipo de alavanca com mais ênfase. Da mesma forma, o estudo verifica a criação de tensão dinâmica nessa relação, e a necessidade do gerenciamento das mesmas para melhorar o resultado das empresas.
4	Analisar como os SCG são implantados e como eles se comportam no gerenciamento de projetos em empresas multi projetos.	Estudo de caso múltiplo realizado em empresas do sul da Itália, de modo a comparar a implementação dos SCG e relação destes com o gerenciamento de projetos em cada empresa.	A pesquisa encontrou que o uso de SCG no gerenciamento de projetos, dados determinados fatores contingenciais, tem relação com a alteração da estrutura organizacional das empresas.
5	Analisar a relação dos SCG com a criação de tensões dinâmicas entre os principais tipos de inovação, como a tecnológica e a voltada para o cliente.	Estudo de caso único realizado em uma empresa de desenvolvimento de equipamentos médicos.	O estudo conclui que o uso dos SCG pode contribuir tanto para aumentar quanto para diminuir a capacidade de inovação da empresa, dependendo das combinações de controles gerenciais e do grau de criação de tensão dinâmica criada pelas alavancas de controle.
6	Analisar a forma como o BSC se relaciona com o processo de inovação nas organizações, bem como a forma como ele pode ser utilizado na absorção de estímulos externos e na criação e gerenciamento de tensões dinâmicas.	Survey aplicado em 121 empresas selecionadas em uma amostra de 1825. Os dados foram tratados através de Modelagem de Equações Estruturais.	O estudo conclui que o modelo de gestão da organização absorve diversas influências externas, criando tensões dinâmicas, que por sua vez afetam as decisões estratégicas da organização.

7	Examinar sob uma perspectiva baseada em recursos, a relação entre a utilização dos SCG e criação de capacidades organizacionais, observando como os sistemas interativos e diagnósticos criam tensões dinâmicas e como essas tensões afetam essas capacidades.	Aplicação de questionário para 383 empresas, dentre uma população de 1620, listadas na bolsa de valores do Canadá. Teste de hipóteses e análises realizadas através de Modelagem de Equações Estruturais.	A conclusão do estudo traz que o uso de sistemas interativos contribui para a criação de capacidades organizacionais, mas o balanceamento da tensão dinâmica referente ao uso diagnóstico e interativo do sistema contribui para garantir a manutenção dos valores da companhia bem como sua estabilidade em mercados incertos.
8	Analisar como a tensão dinâmica entre a tomada de decisão em nível estratégico e operacional pode afetar o processo de tomada de decisão como um todo.	Foram utilizados dados documentais de 30 empresas listadas dos EUA, do ramo de indústria de semicondutores. Para análise dos dados, o estudo foi baseado no modelo de Lotka-Volterra (LV), uma modelagem de regressão linear múltipla.	O modelo LV possui três parâmetros, crescimento, interação e retorno. A análise desses três parâmetros indica uma tendência dos tomadores de decisão em buscar uma adaptação estratégica que equilibre a tensão dinâmica entre as decisões estratégicas e operacionais.
9	Analisar a relação entre os sistemas de medição de desempenho com as capacidades organizacionais e o desempenho organizacional.	Através de dados documentais de 386 empresas italianas, foi rodado um modelo de dados em painel.	O estudo identificou que, em situações em que a tensão dinâmica entre os sistemas diagnósticos e interativos está balanceada, mesmo os sistemas diagnósticos exercem influências positivas nas capacidades organizacionais e no desempenho. Os autores também consideram a tensão dinâmica balanceada crucial para a explicar a variabilidade dos dados relativos a relação entre gerenciamento estratégico e capacidades organizacionais.
10	Analisar e buscar uma definição mais clara e operacionalizável do conceito de balanceamento presente no modelo de Alavancas de Controle.	Survey aplicado para 217 gestores de empresas holandesas. Dados dos questionários submetidos a uma análise de clusters para segregar as informações relativas a cada alavanca de controle e a cada nível estratégico examinado, com posterior realização de análise fatorial confirmatória através do AMOS,	O estudo identificou a existência de quatro padrões de controle, com tendências a apresentar equilíbrio entre si, indicando relações entre a organização focalizar mais em atingir objetivos propostos, promoção de criatividade e inovação, e execução eficiente das atividades.
11	Analisar a relação entre o uso dos SCG com o desenvolvimento de competências organizacionais e a forma como isso impacta no desempenho das organizações.	Aplicação de survey em 691 empresas, com um total de 104 respondentes. Aplicação de modelagem de equações estruturais, seguindo uma adaptação do modelo de Henri (2006)	O estudo conclui que o uso dos SCG contribui para a o desenvolvimento de capacidades organizacionais e consequentemente para o desempenho das empresas, principalmente o uso interativo. No entanto, não identifica o uso diagnóstico como fator negativo nas empresas brasileiras, contradizendo os resultados de diversas pesquisas internacionais.

12	Analisar a tensão dinâmica criada entre objetivos de curto e longo prazo em empresas inovadoras relacionando a inovação aos SCG.	Estudo de caso aplicado em três empresas, com realização de entrevistas e questionários estruturados, com posterior análise de conteúdo	Não foi identificada a criação de tensão entre inovação e controle, também foi identificado que o uso do SCG se apresenta em diversos níveis, como diagnóstico, interativo e exploratório, apresentado complementaridade.
13	Analisar como os SCG podem contribuir para o gerenciamento e equilíbrio das tensões dinâmicas nas organizações.	Estudo de caso único, realizado em uma cooperativa agroindustrial de grande porte, com realização de entrevistas, e tratamento dos dados realizado por meio de análise da narrativa, além de triangulação de dados a partir de observação e dados documentais da empresa.	Foi identificada a forte presença dos sistemas interativos e diagnósticos, no entanto, não foi evidenciado o sistema de crenças, havendo apenas algumas práticas relacionadas a ele. O sistema de limitações também se mostrou fraco na organização, sendo usado apenas no balanceamento das tensões dinâmicas. Dessa forma, se conclui que os sistemas de crenças e de limitações atuam de forma indireta no equilíbrio das tensões dinâmicas, e conseqüentemente no suporte a gestão.
14	Analisar como o modelo de alavancas de controle auxilia na compreensão dos antecedentes, relações e custo benefício dos SCG.	Aplicação de survey com executivos de 976 empresas, com 122 respondentes. Dados tratados através de modelagem de equações estruturais, com uso do software AMOS.	A importância do uso dos SCG é direcionada por dois elementos da estratégia, o risco e a incerteza estratégica. Também foi identificado que os sistemas diagnóstico e de crenças aumentam a atenção gerencial, enquanto o sistema interativo consome essa atenção. Da mesma forma, os sistemas diagnóstico e de crenças favorecem a aprendizagem organizacional.
15	Investigar a relação de controles mecânicos e orgânicos no desempenho de projetos, bem como a relação da tensão dinâmica criada entre esses dois tipos de controle no desempenho.	Avaliação documental de dados de 119 projetos, com análise de dados feita por meio de modelagem de equações estruturais, através do método PLS.	Os dados do estudo mostram que os controles orgânicos têm relação positiva com a inovação de projetos, bem como o equilíbrio da tensão dinâmica entre controles orgânicos e mecânicos tem reflexo positivo no desempenho.
16	Explorar a forma como as organizações equilibram o controle e a habilitação da utilização dos SCG, e como esse equilíbrio facilita a criação de tensões dinâmicas e capacidades organizacionais.	Estudo de caso realizado em uma empresa multinacional europeia de grande porte.	O equilíbrio das tensões dinâmicas é diretamente influenciado pelo uso dos SCG. Da mesma forma, o uso dos SCG é influenciado por diversos fatores individuais e organizacionais, que afetam a criação e equilíbrio das tensões dinâmicas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2017).

Estudos como o de Henri (2006), Oyadomari *et al.* (2008) e Acquaah (2013) identificam relações positivas entre os sistemas interativos como promotores da inovação. Esses trabalhos, no entanto, não corroboram os dados presentes na literatura prévia sobre o tema, como o próprio trabalho de Simons (1995), pois concluíram, a partir dos seus dados, o fato de os sistemas diagnósticos não apresentarem influência negativa na constituição de capacidades organizacionais, relação inversa ao esperado. Esse ponto é interessante, pois uma vez que a literatura teórica sobre o tema traz uma informação, e os trabalhos que testam essas relações de

forma empírica sugerem resultados diversos, abre-se uma lacuna de pesquisa, com a investigação de qual as causas dessa relação empírica ser contrária à indicada pela literatura.

É visto nos trabalhos uma forte abordagem na identificação da contribuição da tensão dinâmica entre os sistemas diagnósticos e interativos na criação da inovação nas empresas, especialmente nos estudos de Bisbe e Otley (2004), Widener (2007) e Yilnen e Gullkvist (2014). A maioria dos trabalhos não aborda os sistemas de crenças e de restrições, de modo a focar apenas nos controles diagnósticos e interativos. Isso se dá sobretudo pela dificuldade em se identificar os sistemas de crenças e restrições de forma empírica, uma vez que essas duas alavancas não necessariamente sejam compostas de mecanismos formais, mas sim de convenções institucionalizadas nas rotinas das empresas, enquanto os sistemas de diagnóstico e controles interativos sugerem uma maior formalização, o que facilita sua mensuração.

Dentre os trabalhos que investigaram o *LOC Framework* como um todo, se dá destaque ao de Widener (2007), o qual investigou como as quatro alavancas de Simons contribuem para as relações e benefícios dos SCG. A autora identificou sobretudo que o sistema de crenças se relaciona simultaneamente aos sistemas de controles diagnósticos e interativos, de modo a permitir a inovação, aumentar a atenção gerencial e promover a aprendizagem organizacional.

Outro estudo que investigou os sistemas de crenças e restrições foi o de Pletsch, Lavarda e Lavarda (2016), o qual, a partir de técnicas qualitativas de coleta e análise, teve dificuldade em identificar tais sistemas na organização, evidenciando o fato de tal organização enfatizar os sistemas diagnósticos e interativos em detrimento aos sistemas de crenças e restrições. Essa dificuldade sugere, portanto, uma outra opção de pesquisa, ao passo que buscar uma forma de identificar e mensurar os sistemas de crenças e restrições em empresas de menor porte, as quais não possuam ferramentas formais compondo esses sistemas, abrindo assim possibilidades para o avanço dos estudos na área.

Essa investigação conjunta das alavancas leva à discussão da criação de estratégia, especialmente no referente as estratégias emergentes, aquelas que surgem no decorrer no processo decisório, a qual também é uma abordagem constante nos estudos de Jayanthi et al (2009) e Bedford (2015). Essa questão da tensão dinâmica na estratégia é recorrente nos artigos, uma vez que é um dos principais fatores abordados por Simons (1995) na construção do *LOC Framework*. Tal relação se dá sobretudo pela forte influência da tensão dinâmica entre as alavancas na criação de capacidades organizacionais, como inovação, aprendizagem organizacional, empreendedorismo e orientação de mercado, capacidades essas que se relacionam intimamente ao alinhamento estratégico das empresas.

Dentre os estudos que investigaram essa relação estão o de Henri (2006), Bisbe e Otley (2004), Widener (2007), Oyadomari et al (2008), Acquaah (2013) e Curtis e Sweeney (2017). Em geral, tais estudos encontraram que a tensão entre as alavancas de controle exerce influência positiva sobre as capacidades organizacionais das empresas, com exceção do estudo de Bisbe e Otley, que não conseguiu identificar relação entre as tensões e a inovação de produtos, e também o de Curtis e Sweeney (2017), o qual, a partir de metodologia qualitativa, identificou que a relação da tensão entre alavancas e o desenvolvimento de capacidades organizacionais, sobretudo a inovação, pode ser tanto positiva quanto negativa, dependendo da combinação e da forma de gestão das ferramentas gerenciais componentes de cada alavanca. Esses resultados de Curtis e Sweeney (2017) são interessantes na condução de futuras pesquisas, uma vez que, tendo encontrando um resultado ambíguo, cabe investigar o que causa essa ambiguidade, bem como quais as circunstâncias que levam as alavancas a exercerem influência positiva ou negativa nas capacidades.

Outro fator a ser ressaltado é o fato de os estudos utilizarem como metodologia predominante a modelagem de equações estruturais, com sete (44%) dos 16 artigos utilizando essa metodologia. Isso demonstra uma característica diferente das pesquisas internacionais em relação as pesquisas realizadas em território nacional. De acordo com Nascimento, Junqueira e Martins (2010) as pesquisas survey e com modelagens teóricas são pouco utilizadas nas pesquisas de Contabilidade Gerencial no Brasil, no entanto, mostraram-se o método mais utilizado por autores de pesquisas internacionais. Também há destaque para o uso de estudos de caso, com cinco (31%) dos artigos. Já as demais pesquisas apresentam análise de regressão, de modo a valerem-se de diferentes tipos de modelagem. Percebe-se, portanto, a predominância da abordagem quantitativa nos trabalhos, sobretudo internacionais, que abordam a temática das tensões dinâmicas.

Essa predominância em metodologias quantitativas pode se dar sobretudo pelo fato da busca de resultados que permitam generalizar as informações encontradas para a população de empresas investigadas, bem como a busca de resultados com precisão e certeza matemáticos. Muitos dos estudos de caso por sua vez acabam utilizando a metodologia qualitativa para investigar relações já abordadas de modo quantitativo. Cabe ressaltar-se aqui que a existência de lacunas teóricas, deixadas em aberto tanto pelos estudos qualitativos quanto quantitativos já realizados sobre o tema, poderia ser melhor explorada por meio dos estudos qualitativos, com uma abordagem exploratória, de modo a serem identificados meios e características que permitam a aplicação mais aprofundada do tema de modo quantitativo.

assim, foram identificados 16 pesquisas, nacionais e internacionais, em diversas bases de dados, como forma de identificar esses aspectos.

Um primeiro fator a ser ressaltado é o fato de ser um assunto recente, tendo começado a ser explorado com maior profundidade a partir do estudo de Henri (2006), mesmo tendo surgido na literatura de SCG em 1995, com o trabalho de Robert Simons.

Um aspecto relevante dessas pesquisas é sua relação com o modelo de Alavancas de Controle de Simons (1995), ao mesmo tempo em que as tensões dinâmicas são o pano de fundo que explica esse modelo (OYADOMARI et al., 2011) quanto pelo fato de ser a interação entre essas alavancas que cria as tensões (HENRI, 2006).

Dessa forma, percebe-se na maioria dos estudos um foco sobretudo nos sistemas de controle diagnósticos e interativos, sendo essas duas forças opostas e complementares entre si. Os sistemas interativos promovem interação e diálogo, enquanto os diagnósticos promovem a adequação aos objetivos e feedback de atividades. São poucos os estudos, como o de Kruis, Speklé e Widener (2016) que abordam com maior ênfase os sistemas de crenças e de limitações, talvez pela pouca incidência de formalização desses sistemas (PLETSCH; LAVARDA; LAVARDA, 2016). Também é importante ressaltar o foco dos estudos no equilíbrio das tensões dinâmicas a partir dos SCG como mecanismo para a inovação e criação de estratégias emergentes nas organizações, tendo destaque aqui os estudos de Bisbe e Otley (2004) e Henri (2006).

Como principal limitação do estudo está o fato de a pesquisa ter sido realizada diretamente em bases de dados, de modo que artigos e periódicos não indexados nessas bases, mas que tratam sobre o tema, podem não constar da presente pesquisa. Também o recorte temporal, de modo que a pesquisa não compreende possíveis trabalhos publicados no segundo semestre do ano de realização da coleta de dados.

Dessa forma, percebe-se a existência de vários campos a serem trabalhados ainda na pesquisa sobre o gerenciamento de tensões dinâmicas por meio dos SCG, como maior ênfase na pesquisa dos efeitos da tensão entre os sistemas de crenças e restrições, bem como a análise do efeito das tensões dinâmicas em outros campos das empresas, diferentes de estratégia e inovação, e o reflexo destas no desempenho. As lacunas teóricas em aberto, citadas ao longo da análise de dados, permitem a futuros pesquisadores aprofundarem a investigação do tema, trazendo resultados que ampliem a compreensão que temos dessa tensão inerente às organizações, aumentando o conhecimento e a teoria existente sobre o tema e, desse modo, refletindo na melhoria da gestão das organizações empresariais, consistindo assim essa abertura

de campos de pesquisa no tema a principal contribuição do presente trabalho para a literatura acerca das alavancas de controle e tensões dinâmicas.

REFERÊNCIAS

ACQUAAH, M. Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa. **Journal of Family Business Strategy**, v. 4, n. 2, p. 131-146, 2013.

AGUIAR, A. B.; PACE, E. S. U.; FREZATTI, F. Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto. **Rac-Eletrônica**, v. 3, n. 1, 2009.

ARJALIÈS, D. L.; MUNDY, J. The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. **Management Accounting Research**, v. 24, n. 4, p. 284-300, 2013.

BEDFORD, D. S. Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. **Management Accounting Research**, v. 28, p. 12-30, 2015.

BISBE, J.; OTLEY, D. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, organizations and society**, v. 29, n. 8, p. 709-737, 2004.

CANONICO, P.; SÖDERLUND, J. Getting control of multi-project organizations: combining contingent control mechanisms. **International Journal of Project Management**, v. 28, n. 8, p. 796-806, 2010.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 2, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R. H.; MOERS, F. The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. **Accounting, Organizations and Society**, v. 47, p. 1-13, 2015.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. **Omega**, v. 23, n. 5, p. 485-497, 1995.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Bookman, 2ª ed. 349 p. 2005.

CURTIS, E.; SWEENEY, B. Managing different types of innovation: mutually reinforcing management control systems and the generation of dynamic tension. **Accounting and Business Research**, v. 47, n. 3, p. 313-343, 2017.

DIEHL, C. A.; DE SOUZA, M. A. Alavancas de Controle: identificando o alinhamento estratégico. **Revista Digital del Instituto Internacional de Costos**, n. 2, p. 41-66, 2008.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no congresso usp de controladoria e contabilidade-período de 2001 a 2011. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 2, 2013.

ELDRIDGE, S.; VAN IWAARDEN, J.; VAN DER WIELE, T.; WILLIAMS, R. Management control systems for business processes in uncertain environments. **International Journal of Quality & Reliability Management**, v. 31, n. 1, p. 66-81, 2013.

ENGLISH, T. Tension analysis in international organizations: a tool for breaking down communication barriers. **The International Journal of Organizational Analysis**, v. 9, n. 1, p. 58-83, 2001.

FERREIRA, A.; OTLEY, David. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management accounting research**, v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.

FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; CRUZ, A. P. C.; MACHADO, M. J. C. O papel do balanced scorecard na gestão da inovação. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 54, n. 4, p. 381-392, 2014.

HENRI, J. F. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. **Accounting, organizations and society**, v. 31, n. 6, p. 529-558, 2006.

HOQUE, Z.; CHIA, M. Competitive forces and the levers of control framework in a manufacturing setting: A tale of a multinational subsidiary. **Qualitative research in accounting & management**, v. 9, n. 2, p. 123-145, 2012.

JAYANTHI, S. ROTH, A. V.; KRISTAL, M. M.; VENU, L. C. R. Strategic resource dynamics of manufacturing firms. **Management science**, v. 55, n. 6, p. 1060-1076, 2009.

KOUFTEROS, X.; VERGHESE, A. J.; LUCIANETTI, L. The effect of performance measurement systems on firm performance: A cross-sectional and a longitudinal study. **Journal of Operations Management**, v. 32, n. 6, p. 313-336, 2014.

KRUIS, A. M.; SPEKLÉ, R. F.; WIDENER, S. K. The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance. **Management Accounting Research**, v. 32, p. 27-44, 2016.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, organizations and society**, v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

LANGFIELD-SMITH, K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, p. 753-783, 2006.

LANZARA, G. F. Between transient constructs and persistent structures: designing systems in action. **The Journal of Strategic Information Systems**, v. 8, n. 4, p. 331-349, 1999.

MALAGUEÑO, R.; BISBE, J. The role of management accounting and control systems as antecedents of organizational creativity and innovation capabilities. 2010. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1720989. Acesso em julho de 2017.

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

MEER-KOOISTRA, J. V. M.; SCAPENS, R. W. The governance of lateral relations between and within organisations. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 365-384, 2008.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. T. A review of the literature on control and accountability. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, p. 785-802, 2006.

MINTZBERG, H. The strategy concept I: Five Ps for strategy. **California management review**, v. 30, n. 1, p. 11-24, 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.

NASCIMENTO, A. R. do; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. A. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **RAC-Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010.

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

OYADOMARI, J. C. T. et al. Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da resources-based view. **REAd-Revista Eletrônica de Administração**, v. 17, n. 2, p. 298-329, 2011.

PLETSCH, C. S.; LAVARDA, C. E. F.; LAVARDA, R. A. B.. Sistema de controle gerencial e sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas. **Enfoque**, v. 35, n. 3, p. 69-82, 2016.

SIMONS, R. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. **Strategic management journal**, v. 15, n. 3, p. 169-189, 1994.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Harvard Business Press, 217 p. 1995.

SPEKLÉ, R. F.; VAN ELTEN, H. J.; WIDENER, S. K. Creativity and Control: A Paradox—Evidence from the Levers of Control Framework. **Behavioral Research in Accounting**, v. 29, n. 2, p. 73-96, 2017.

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

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

YLINEN, M.; GULLKVIST, B. The effects of organic and mechanistic control in exploratory and exploitative innovations. **Management Accounting Research**, v. 25, n. 1, p. 93-112, 2014.