

**Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis**

**Uso dos relatórios gerenciais por gerentes de varejo de rede
multinacional**

Paulo Henrique Lopes Viana

**São Paulo
2014**

Paulo Henrique Lopes Viana

**Uso dos relatórios gerenciais por gerentes de varejo de rede
multinacional**

**Dissertação apresentada ao Programa de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Presbiteriana Mackenzie para
a obtenção do título de Mestre em
Controladoria Empresarial.
Orientador: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu
Oyadomari**

**São Paulo
2014**

V614u Viana, Paulo Henrique Lopes

Uso dos relatórios gerenciais por gerentes de varejo de rede multinacional / Paulo Henrique Lopes Viana - 2014.

62f.: il., 30 cm

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2014.

Orientação: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Bibliografia: f. 47-50

1. Sistema de controle gerencial. 2. Relatórios gerenciais.
3. Uso interativo. 4. Uso diagnóstico. 5. Varejo. 6. Custo da
atenção. I. Título.

CDD 658.15

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José Carlos Tomatsu Oyadomari - Orientador

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Ricardo Lopes Cardoso - Examinador Interno

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Ricardo Malagueño de Santana - Examinador Externo

University of Essex

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Decano de Pesquisa e Pós-Graduação

Profa. Dra. Helena Bonito Couto Pereira

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Prof. Dr. Adilson Aderito da Silva

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Profa. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

A minha esposa Katia e as minhas filhas Ana Julia e Maria Clara.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida, por guiar meus caminhos e pelas bênçãos alcançadas.

A meus familiares Katia, Ana Julia e Maria Clara pela compreensão, pelo apoio incondicional e pelo incentivo para a conclusão de mais uma etapa de minha vida.

Ao Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari, pela orientação, por sua liderança e pelo apoio, sem o qual a conclusão deste trabalho não seria possível.

Ao Prof. Dr. Ricardo Lopes Cardoso, que além dos ensinamentos ao longo do programa, cedeu seu tempo para participar da banca examinadora deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Ricardo Malagueño de Santana, pela colaboração e dedicação empregada nesta missão.

À coordenadora do curso Profa. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes e aos demais professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, que compartilharam seus conhecimentos ao longo desse período e contribuíram para minha formação e para a realização deste trabalho.

Aos colegas de turma, que compartilharam conosco todas as dúvidas, angústias, alegrias e ansiedade nestes dois anos; e aos profissionais da empresa estudada que contribuíram direta ou indiretamente para a conclusão deste trabalho.

“Assim diz o Senhor, o seu redentor, o Santo de
Israel: Eu sou o Senhor, o seu Deus, que ensina o
que é melhor para você, que o dirige no caminho em
que você deve ir”
Isaías 48:17

RESUMO

Esta pesquisa estudou as associações entre o uso dos relatórios gerenciais por gestores das unidades de negócios de uma rede varejista, a eficácia das decisões e o desempenho. Para tanto, adotou-se o modelo Mahama e Cheng (2013) para se medir a percepção de benefícios do uso dos relatórios gerenciais, Widener (2007) para se medir a intensidade do uso dos relatórios e custo da atenção, e Baum e Wally (2003) para se medir a velocidade das decisões. Realizou-se também uma análise de dados quantitativa, combinando dados obtidos por *survey* com dados históricos da empresa. Os resultados apontaram que há uma relação estatística positiva e significativa entre a percepção de benefício dos relatórios gerenciais e a intensidade de seu uso e que a intensidade de uso está positivamente associada a uma tomada de decisão mais veloz, eficiente e abrangente. Ademais, a maior velocidade de decisão está relacionada a melhores desempenhos financeiros e a maior abrangência da decisão está negativamente associada ao desempenho não financeiro e financeiro. A principal limitação do trabalho repousa no fato de que a pesquisa reflete a realidade de uma organização específica, portanto deve ser evitada qualquer generalização. Por outro lado, os resultados sugerem que a empresa deve investir na divulgação dos benefícios do uso dos relatórios gerenciais como forma de melhorar o desempenho organizacional.

Palavras-chave: sistema de controle gerencial; relatórios gerenciais; uso interativo; uso diagnóstico; varejo, custo da atenção.

ABSTRACT

This paper investigated the associations between the usage of management reports for managers of business units from a retail company, the effectiveness of decisions and performance. To do this, we adopted the Mahama and Cheng (2013) model to measure the perceived benefits on usage of management reports, Widener (2007) to measure the intensity of usage of reports and cost of attention, and Baum and Wally (2003) to measuring the speed of decisions. We have also performed a quantitative analysis of the data obtained by combining survey data with historical data of the company. The results showed that there is a positive and significant statistical relationship between the perceived benefit of management reports and the intensity of their usage and the intensity of usage is positively associated with taking a more rapid, efficient and comprehensive decision. Moreover, most decision speed is related to improved financial performance and greater coverage of the decision is negatively associated with non-financial and financial performance. The main limitation of this study lies in the fact that the survey reflects the reality of a particular organization, so any generalizations should be avoided. Moreover, the results suggest that the company should invest in spreading the benefits of the use of management reports as a way to improve organizational performance.

Keywords: management control system; management reports; interactive usage; diagnostic usage; retail, cost of attention.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Formulação de estratégia, controle gerencial e controle de tarefas.....	18
Figura 2 – Modelo teórico estruturado.....	30
Figura 3 – Resultado do modelo com indicadores.....	39
Figura 4 – <i>Average variance extracted (AVE), reliability, and correlations from PLS model</i>	40

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percepção de benefícios do uso dos relatórios gerenciais.....	32
Tabela 2 – Intensidade do uso.....	33
Tabela 3 – Custo da atenção dos gerentes.....	33
Tabela 4 – Eficácia das decisões.....	34
Tabela 5 – Velocidade das decisões.....	34
Tabela 6 – Tempo gasto nas decisões.....	35
Tabela 7 – Abrangência das decisões.....	35
Tabela 8 – Desempenho não monetário.....	35
Tabela 9 – Desempenho monetário.....	35
Tabela 10 – Pressão pelos pares.....	36
Tabela 11 – Clareza das metas.....	36
Tabela 12 – Diretores regionais.....	37
Tabela 13 – <i>PLS structural model: path coefficients, t-statistics and R2</i>	40
Tabela 14 – <i>PLS structural model: independent variables</i>	41
Tabela 15 – Teste Mann-Whitney: diferenças na intensidade do uso.....	42
Tabela 16 – Teste Mann-Whitney: diferença na pressão direta pelos pares.....	43
Tabela 17 – Teste Mann-Whitney: diferença na pressão indireta pelos pares.....	44
Tabela 18 – Teste Mann-Whitney: diferença experiência <i>versus</i> clareza das metas.....	45

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Contextualização.....	13
1.2 Questão de pesquisa.....	15
1.3 Justificativa	15
2 APORTE TEÓRICO E FUNDAMENTAÇÃO DAS HIPÓTESES	16
2.1 Referencial teórico	16
2.1.1 Sistema de controle gerencial.....	16
2.1.2 Atividades de controle gerencial	18
2.1.3 Uso interativo e uso diagnóstico	19
2.1.4 Medição do desempenho	21
2.1.5 Indicadores de desempenho	21
2.1.6 Indicadores de desempenho do varejo	24
2.2 Fundamentação das hipóteses do modelo de equações estruturais	24
2.3 Hipóteses para testes de diferenças de medianas	29
2.3.1 Monitoramento pelos pares	29
2.3.2 Clareza das metas	30
2.3.3 Modelo teórico	30
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	31
3.1 Tipo e método de pesquisa	31
3.2 A empresa estudada	31
3.2.1 Sistema de controle gerencial da empresa estudada.....	31
3.3 Operacionalização dos construtos e desenho do questionário	32
3.3.1 Percepção de benefícios do uso dos relatórios gerenciais de desempenho	32
3.3.2 Intensidade do uso dos relatórios gerenciais de desempenho	32
3.3.3 Custo da atenção.....	33
3.3.4 Eficácia das decisões	33
3.3.5 Velocidade das decisões.....	34
3.3.6 Abrangência das decisões.....	35
3.3.7 Desempenho não monetário	35
3.3.8 Desempenho monetário	35
3.4 Operacionalização dos construtos para testes de mediana.....	36
3.4.1 Pressão pelos pares.....	36
3.4.2 Clareza das metas	36
3.5 Pré-teste	37
3.6 População e amostra	37
3.7 Análise quantitativa	38
3.7.1 Análise fatorial confirmatória e exploratória	38
3.7.2 Métodos de estimação em modelagem de equação estrutural.....	38
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	39

4.1 Modelo de equações estruturais	39
4.2 Discussão dos resultados das equações estruturais	41
4.3 Testes de diferenças de mediana.....	42
4.3.1 Diferenças na intensidade do uso dos relatórios gerenciais pelos gerentes das diferentes regiões	42
4.3.2 Diferença na pressão direta pelos pares por gerentes de diferentes regiões.....	43
4.3.3 Pressão indireta pelos pares – comunicação	44
4.3.4 Testes de diferenças de média – experiência <i>versus</i> clareza das metas.....	44
4.4 Sugestões para a organização estudada.....	45
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
REFERÊNCIAS	47
APÊNDICE	51

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A implementação de estratégia sempre foi um grande desafio para as empresas ao redor do mundo, independentemente do tipo de estratégia ou ramo de negócio no qual a empresa atua. Sabe-se que 90% dos negócios entram em crise na fase inicial de implementação, já que ou as estratégias não são executadas ou são utilizadas de forma incorreta (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). Para mitigar esse risco, as corporações utilizam um processo de controle gerencial, o qual pode ser definido como “o processo pelo qual os executivos influenciam os outros membros da organização para implementar as estratégias da organização” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Dessa forma, o controle gerencial, ou controle de gestão, permite a instauração de um ambiente de controle flexível, que mensura simultaneamente os indicadores financeiros e as demais medidas de desempenho operacional com o objetivo de garantir que a estratégia estabelecida pelo alto corpo diretivo das empresas está sendo executada (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Nesse cenário, faz-se necessária a utilização de indicadores de desempenho em conjunto com indicadores financeiros, pois a tradicional medição de desempenho utilizando exclusivamente indicadores financeiros não é mais, por si só, suficiente, dado que a preocupação dos acionistas supera o resultado imediato. Crescer de maneira lucrativa e sustentável tornou-se uma realidade imprescindível na atualidade e, quanto mais a visão de longo prazo é incorporada à visão da organização, mais importante torna-se incluir os interesses de outros *stakeholders* (FREZATTI et al., 2009).

Para a execução dessas atividades, é esperado que os gestores utilizem o sistema de controle gerencial (SCG), que permite direcionar as ações corretivas e estimular novas ideias e planos de ação. Na literatura de contabilidade gerencial, esse sistema é operacionalizado pelo modelo *Levers of Control* de Simons (1995, 1999). Para o autor, o uso do SCG pode ser diagnóstico ou interativo. De forma geral, o uso diagnóstico está fundamentado na comparação com o orçamento, ao passo que o uso interativo tem como foco as incertezas estratégicas (SIMONS, 1995; HENRI, 2006).

Embora a tipologia definida por Simons (1995) seja amplamente utilizada em pesquisas empíricas, como nos estudos de Henri (2006), Widener (2007), Bisbe e Otley

(2004), Ferreira e Otley (2009), e também em estudos nacionais, como os de Aguiar, Frezatti e Pace (2009), Oyadomari et al. (2011), Nisiyama et al. (2012), nota-se que o principal foco dos estudos tem sido a alta direção, como nos estudos de Henri (2006), Bisbe e Malagueño (2009) ou ainda profissionais das áreas de finanças e controladoria como o de Widener (2007), Oyadomari et al. (2010), o que reforça a crítica de que o construto proposto por Simons é voltado para a alta direção.

Ultimamente, porém, maior atenção tem sido dada a gestores operacionais, como se pode verificar nos trabalhos de Homburg e Rajab (2012) e Oyadomari et al. (s/d). No entanto, resta ainda uma lacuna na pesquisa, já que o objeto desses estudos é constituído por uma amostra de profissionais de empresas diferentes. Faltam estudos que privilegiem a avaliação de profissionais em cargos mais operacionais dentro de uma mesma empresa e, para solucionar a questão do construto, outros têm sido propostos, como a intensidade do uso analisada por Mahana e Cheng (2013).

Um importante aspecto sobre o uso do sistema de controle gerencial está relacionado com a questão comportamental. Em um construto denominado *Enabling Perception of MCS*, pressupõe-se que os gestores utilizam mais intensamente o sistema de controle quanto mais sentem-se beneficiados pela utilização. Segundo Chapman e Kihn (2009), esse construto baseia-se em quatro princípios: i) trabalha com a inteligência do usuário em vez de substituí-la; ii) propicia que os processos possam ser desdobrados para identificar as causas; iii) permite a transparência interna dos processos pelos quais os usuários são responsáveis; iv) permite a transparência global, no que tange ao enquadramento desses processos no conjunto da organização, e a flexibilidade, uma vez que possibilita atender aos critérios de cada membro, ao qual é facultada a possibilidade de interromper o uso.

Essa percepção de que existem benefícios na utilização do sistema de controle gerencial foi estudada também por Mahama e Cheng (2013) usando uma dimensão do SCG que consiste no sistema de custos. Esses mesmos autores estudaram esse construto junto com o construto intensidade do uso. Dessa forma, seria esperado que os gestores operacionais que perceberam um benefício advindo da utilização do MCS o usassem de forma mais intensa, e, muito embora a informação provida pela contabilidade não seja a única base para a tomada de decisão (HALL, 2003), o fruto desse uso intensivo, numa perspectiva racional, garantiria uma maior eficácia na tomada de decisões.

Considerando o recomendado por Chenhall (2003) a respeito do estudo de setores específicos, o presente trabalho acadêmico se detém sobre o setor de varejo, especificamente uma cadeia de supermercados. Nota-se que a busca por obtenção de desempenho superior à

indústria é um tema importante na agenda de executivos e pesquisadores no campo de estratégia e contabilidade gerencial (OYADOMARI et al., 2011).

Não obstante, na indústria do varejo, que tem como característica operar com uma margem operacional baixa – 2% em média de acordo com a Abras (2011) –, a busca por eficiência operacional e desempenho se torna ainda mais acirrada. O varejo é um campo complexo, exigindo uma gestão sofisticada de fenômenos, que inclui a gestão de preços e promoções, *merchandising*, programas de fidelização, marcas próprias, preço certo e políticas de devolução, categorias de produtos, comércio eletrônico, relações varejista-fabricante, variedade de produtos e rupturas, e a globalização, dentre muitos outros (ASSUNÇÃO; BELL, 2010).

Todavia, existem outros aspectos que podem ajudar os gestores a obterem maior desempenho, tais como a pressão pelos pares, que na literatura de contabilidade gerencial é mencionada como um controle cultural exercido pelo grupo. Na prática, a comparação do desempenho de um gestor com o desempenho de outros gestores é cada vez mais comum nas organizações (MALMI; BROWN, 2008).

1.2 Questão de pesquisa

Considerando a afirmação de Frezatti (2006) de que os gestores utilizam apenas parte do SCG, como os relatórios gerenciais, as seguintes questões de pesquisa são propostas:

1. Quais são as relações existentes entre a percepção de benefícios, a intensidade do uso dos relatórios gerenciais, a tomada de decisão e o desempenho em uma rede de varejo?
2. Quais aspectos podem moderar as possíveis diferenças entre a forma de uso, a região, a experiência e a percepção da clareza de metas?

1.3 Justificativa

As organizações têm a necessidade de identificar quais posturas gerenciais devem ser consideradas como melhores práticas. Nesse sentido, o presente estudo pode auxiliar a verificar se existem melhores práticas em relação ao uso do SCG que estejam associadas a decisões eficazes e desempenho superior. A contribuição para as futuras pesquisas acadêmicas repousa no fato de que não se tem conhecimento de estudo similar que relacione todos esses construtos ou de que se aplique a um setor específico de uma mesma empresa.

2 APORTE TEÓRICO E FUNDAMENTAÇÃO DAS HIPÓTESES

2.1 Referencial teórico

O referencial teórico abrange a conceituação de SCG e dos indicadores de desempenho.

2.1.1 Sistemas de controle gerencial

Anthony e Govindarajan (2008, p. 6) definem o controle gerencial como “o processo pelo qual os executivos influenciam os outros membros da organização para implementar as estratégias da organização”. Ferreira e Otley (2009) consideram o modelo clássico de SCG de Anthony (1965) desconexo, pois ele separa o planejamento estratégico do controle gerencial e do controle operacional. Para Merchant e Van der Stede (2007, p. 3), o controle gerencial é uma função crítica nas organizações. Os autores destacam que uma falha nesses controles pode acarretar grandes perdas financeiras, danos à reputação e possivelmente a falência.

De uma maneira geral, as atividades de controle gerencial abrangem o planejamento da organização, passando pela coordenação das atividades das diversas áreas da empresa, a comunicação, a análise e a avaliação das informações, a decisão sobre qual ação deve ser executada e a influência sobre as pessoas, visando à mudança de comportamento. De acordo com Anthony e Govindarajan (2008, p. 1), os SCGs abrangem o planejamento estratégico, a preparação de orçamento, a alocação de recursos, a mensuração de desempenho, a avaliação e a recompensa, a alocação de centro de responsabilidade e a composição do preço de transferência. Esses elementos são utilizados pelos executivos para planejar e controlar o desempenho da empresa.

Anthony e Govindarajan (2008) salientam que um sistema de controle possui pelo menos quatro elementos:

1. Um mecanismo detector ou sensor, que mede o que está sendo controlado.
2. Um mecanismo assessor, que determina a importância das ocorrências, fazendo uma comparação com um padrão ou expectativa.
3. Um mecanismo realizador ou *feedback*, que altera o padrão de comportamento se o assessor indicar que ele precisa ser alterado.

4. Uma rede de comunicações, ou seja, um sistema que transmite as informações entre o detector e o assessor e entre o assessor e o realizador.

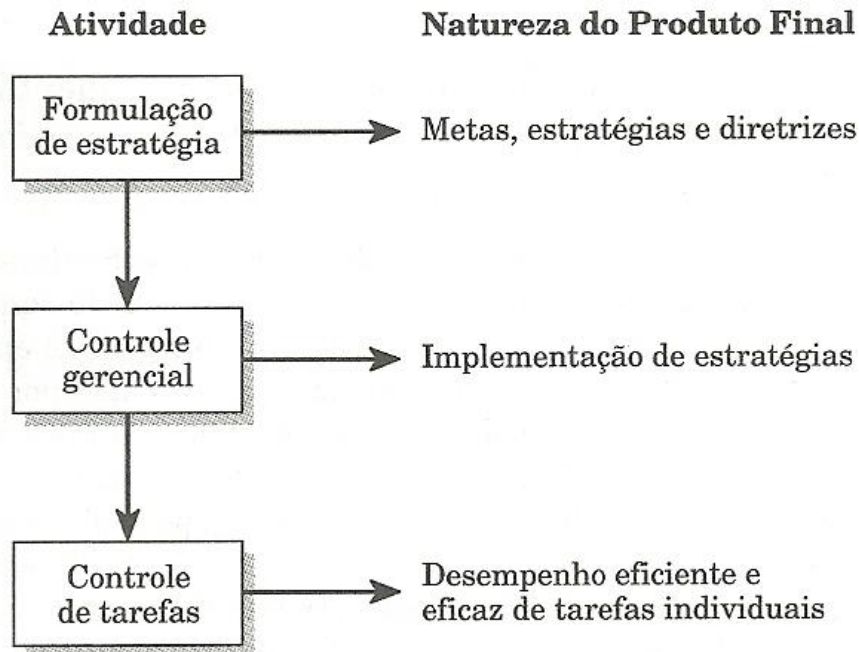
Esses elementos são a essência de um sistema de controle gerencial que, de acordo com Frezatti (2012), pode ser entendido como o processo de guiar as organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente incerto, exercendo o papel organizacional de permitir que gestores influenciem o comportamento de outros membros organizacionais na direção de estratégias adotadas, utilizando, para tanto, diferentes sistemas de informação.

Embora seja amplamente aceita a importância dos SCGs, Merchant e Van der Stede (2007) destacam que a literatura sobre o tema é imprecisa. O termo “controle” aplicado à função gerencial não tem uma aceitação universal. Os autores salientam que mais controle não significa melhor controle e que alguns SCGs costumam sufocar a iniciativa, a criatividade e a inovação. Isso tem uma forte relação com a imprecisão verificada na literatura sobre o tema e gera um problema de semântica em torno do termo “controle”. O SCG geralmente é confundido com dois outros sistemas – a formulação de estratégia e o controle de tarefas – que também requerem planejamento e controle e, em função disso, torna-se necessária uma breve explanação a fim de distinguir esses três sistemas e suas funções dentro das organizações e seus relacionamentos.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008), erros sérios podem ser cometidos se os princípios e as generalizações específicos de um sistema forem aplicados em outro. O controle gerencial está entre o processo de formulação de estratégia e o controle de tarefas. Consiste na formulação de estratégia com foco no longo prazo, desenvolvimento de metas, estratégias e diretrizes, ao passo que o controle de tarefas busca a eficácia na execução das tarefas individuais alimentando-se de dados precisos e atuais. A característica de planejamento é muito mais importante no processo de formulação estratégica e a característica de controle tem maior peso no processo de controle de tarefas. Os dois aspectos são de igual importância no processo de controle gerencial.

A Figura 1 demonstra a relação entre os três processos.

Figura 1 – Formulação de estratégia, controle gerencial e controle de tarefas



Fonte: Adaptado de Anthony e Govindarajan (2008).

2.1.2 Atividades de controle gerencial

Os planos geralmente são baseados em premissas e circunstâncias que podem variar entre o momento do planejamento e sua execução. As ações determinadas no plano podem não ser mais apropriadas e o papel do controle gerencial é antecipar essas mudanças e minimizar seus impactos nos objetivos das organizações, garantindo que seus objetivos sejam alcançados. O controle gerencial envolve uma série de atividades que incluem:

- ✓ Planejamento sobre o que a organização deve realizar.
- ✓ Coordenação das atividades das várias partes da organização.
- ✓ Comunicação das informações para a tomada de decisão.
- ✓ Decisão sobre qual ação deve ser tomada, quando necessário.
- ✓ Influência sobre as pessoas, visando à alteração de seu comportamento, seja por liderança, normas, procedimentos ou políticas.

Embora o processo de controle gerencial seja sistemático, não se pode caracterizá-lo como um processo mecânico, visto que envolve a interação entre pessoas. Se as organizações possuem metas corporativas, há que se considerar as metas pessoais dos gestores e funcionários, de modo que talvez o maior desafio do SCG seja alinhar essas metas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). Além dos controles gerenciais, os gestores também podem utilizar outras ferramentas no processo de implementação de estratégia na organização, tais como:

- ✓ Estrutura da organização, que determina as funções, as relações entre áreas e indivíduos e a atribuição de responsabilidade que influenciam no processo de tomada de decisão.
- ✓ Gestão de recursos humanos, processo que envolve seleção, treinamento, avaliação, promoção, dispensa, retenção e remuneração com o objetivo de desenvolver o conhecimento necessário para a execução da estratégia organizacional.
- ✓ Cultura, conjunto de crenças, valores, atitudes, normas e políticas que, implícita ou explicitamente, guiam as ações gerenciais.

2.1.3 Uso interativo e uso diagnóstico

Os SCGs são definidos como procedimentos formais e sistemas que utilizam a informação para manter ou alterar os padrões de atividade organizacional (SIMONS, 1987). Essa definição inclui sistemas de planejamento, sistemas de relatórios e procedimentos de monitoramento que são baseados no uso da informação. O mesmo vale para os sistemas de medição do desempenho, que representam um conjunto de métricas utilizadas para quantificar ações. Essas métricas podem ser financeiras ou não financeiras, internas ou externas, de curto ou de longo prazo.

O *framework* de Simons em *Levers of Control* baseia-se no conceito de tensão. A essência do SCG é administrar a tensão organizacional inerente entre a inovação criativa e a realização dos objetivos previsíveis. Mais especificamente, três tipos de tensão inerente devem ser conciliados e equilibrados para permitir o controle efetivo da estratégia de negócios:

1. Oportunidade ilimitada *versus* atenção limitada.
2. Estratégia destinada *versus* estratégia emergente.
3. Autointeresse e desejo de contribuir.

Gestores usam os SCGs como forças positivas e negativas para criar tensão dinâmica, a qual contribui para gerir a tensão organizacional inerente. O uso diagnóstico do SCG representa o papel tradicional de *feedback* de como tais sistemas são usados em uma base de exceção para monitorar e recompensar a consecução de metas preestabelecidas. Seguindo uma noção mecânica tradicional de controle, o uso de diagnóstico fornece motivação e direção para atingir as metas, focando e corrigindo desvios de padrões predefinidos de desempenho.

O uso diagnóstico compreende a avaliação de variáveis críticas de desempenho, ou seja, fatores que permitem a concretização da estratégia pretendida para acompanhar e coordenar a implementação de estratégias destinadas. Ele representa uma força negativa por duas razões. Por um lado, o uso de diagnóstico concentra-se em erros e variações negativas. Por outro, o sinal de desvio, que é derivado dele quando as saídas são comparadas, é invertido no sinal de realimentação para regular o processo.

O uso interativo representa uma força positiva, pois consiste em verificar como os SCGs são usados para expandir as oportunidades de busca e aprendizagem ao longo da história da organização. O uso interativo concentra a atenção e o diálogo de forças em toda a organização, refletindo os sinais enviados pelos gestores que ocupam o topo da hierarquia. Ele estimula o desenvolvimento de novas ideias e iniciativas e orienta o desenvolvimento de estratégias hierárquicas verticalizadas focando incertezas estratégicas, ou seja, contingências que ameaçam ou invalidam pressupostos das estratégias atuais. De acordo com Henri (2006), quando são usados de forma interativa, os SCGs apresentam as seguintes características:

- a) A informação gerada pelo SCG é uma agenda recorrente e importante para os gestores de alto nível.
- b) A atenção frequente e regular é promovida em toda a organização.
- c) Os dados são discutidos e interpretados entre os membros da organização de diferentes níveis hierárquicos.
- d) Desafios contínuos e debates ocorrem a respeito dos dados, das premissas e dos planos de ação.

Usos diagnósticos e interativos dos SCGs, incluindo SMD, representam usos complementares. Eles trabalham simultaneamente, mas para fins diferentes. Embora o uso diagnóstico represente um controle mecânico para rastrear, analisar e apoiar a realização dos objetivos previstos, o uso interativo é um sistema de controle biológico para apoiar a emergência de processos de comunicação e o ajustamento mútuo dos atores organizacionais.

Especificamente, o uso de diagnóstico limita o papel da SMD para uma ferramenta de medição, ao passo que um uso interativo amplia seu papel de uma ferramenta de gestão estratégica (KAPLAN; NORTON, 2001).

Oyadomari et al. (2011) utilizaram o *framework* de Henry (2006) para averiguar a existência, identificar e qualificar as relações entre o uso do SCG e as competências organizacionais e entender como tais relações influenciam o desempenho das empresas brasileiras de grande porte.

2.1.4 Medição do desempenho

Os sistemas de controle gerencial abrangem o sistema de medição de desempenho, seja ele financeiro ou não financeiro. A dimensão financeira está focada no resultado monetário, como a receita líquida ou o retorno sobre o patrimônio, ao passo que os objetivos não financeiros podem estar direcionados para a qualidade, o atendimento ao cliente, a participação no mercado ou a motivação dos funcionários, enfim, tudo aquilo que ajudará a organização a alcançar as metas traçadas no planejamento estratégico.

De acordo com Ferreira e Otley (2009), é muito difícil estabelecer o conceito de sistema de gestão de *performance*. No entanto, os autores veem a evolução de mecanismos formais e informais, processos, sistemas e redes usados para disseminar os objetivos-chave e as metas de longo prazo definidos pelos executivos da empresa a fim de assistir o processo estratégico e os desafios de gestão através de análise, planejamento, mensuração, controle, recompensa, gestão da *performance* e dando suporte e facilitando os processos de aprendizado e mudança organizacional.

Em função dessa amplitude, foi utilizada a expressão sistema de gestão de desempenho. Ao contrário do modelo proposto por Anthony e Govindarajan (2008), que segrega o planejamento estratégico do controle gerencial e do controle operacional, Ferreira e Otley os tratam como partes integrantes de um modelo único de gestão de desempenho. Anthony e Govindarajan (2008, p. 460) salientam que o objetivo dos sistemas de mensuração de desempenho é implementar a estratégia da empresa.

Estes sistemas geralmente são parametrizados com indicadores que permitem à alta gerência monitorar se aquilo que foi planejado está sendo executado. Esses parâmetros devem representar os fatores críticos de sucesso para a obtenção de êxito na execução da estratégia da companhia. A evolução positiva gradual significa que a estratégia está sendo executada.

2.1.5 Indicadores de desempenho

Com base na crença de que a medição de desempenho financeiro não é suficiente para medir o desempenho organizacional e gerar valor futuro para a organização, Kaplan e Norton (1997) lideraram um estudo intitulado *Measuring Performance in the Organization of the Future* (Medindo desempenho na organização do futuro). A partir desse estudo nasceu o *Balanced Scorecard*, que combina indicadores financeiros e não financeiros em quatro perspectivas: aprendizado e crescimento, processos internos, clientes e financeira. Os indicadores de desempenho são os componentes básicos de um sistema de medição de desempenho (SMD). Em outras palavras, os parâmetros inseridos no SMD que a empresa espera atingir.

Segundo Souza et al. (1994), os indicadores consistem em expressões quantitativas que representam uma informação concebida com base na medição e na avaliação de uma estrutura de produção, dos processos que a compõem e dos produtos resultantes. Dessa forma, os indicadores constituem instrumentos de apoio à tomada de decisão relativamente a uma determinada estrutura, processo ou produto (LIMA, 2005). Um indicador é uma relação matemática que mede, numericamente, atributos de um processo ou de seus resultados, com o objetivo de comparar essa medida com metas numéricas, preestabelecidas.

Desse modo, um indicador de desempenho representa um resultado atingido em determinado processo ou característica do produto final resultante. Refere-se ao comportamento do processo ou produto em relação a determinadas variáveis. Esses indicadores caracterizam as seguintes condições: o custo de determinado processo, o lucro e a conformidade dos produtos (SOUZA et al., 1994).

De acordo com Lantelme (1994), os indicadores de desempenho permitem o estabelecimento de desafios e de metas viáveis, para além da implementação de modificações ao longo do tempo, de modo a corresponderem às necessidades de informação da empresa face às imposições do ambiente e ao desenvolvimento de novas estratégias. Para Sink e Tuttle (1993), os indicadores de desempenho devem ser considerados parte integrante do processo de planejamento e controle, fornecendo meios que possam ser utilizados como informações na tomada de decisão.

Em síntese, pode-se afirmar que um sistema de indicadores de desempenho é um conjunto de medidas integradas em vários níveis (organização, processos e pessoas), definidos a partir da estratégia e dos objetivos da unidade de negócio, tendo como propósito fornecer às

peças responsáveis pela tomada de decisão informações relevantes sobre o desempenho de processos e produtos, para auxiliar no processo de tomada de decisão.

Dado que os indicadores ou medidas de desempenho são essenciais para conseguir avaliar o desempenho de um processo, produto ou estrutura, precisam ser cuidadosamente selecionados para representarem, o mais precisamente possível, a ação a ser avaliada, pois, segundo Neely et al. (1995), as medidas de desempenho são métricas utilizadas para quantificar a eficiência e/ou a eficácia da ação. De acordo com Holanda (2007), a seleção de um indicador, para incorporar num SMD, deve considerar os seguintes requisitos básicos:

- ✓ Seletividade: os indicadores devem estar relacionados com fatores essenciais ou críticos do processo a ser avaliado. Esses fatores devem ser identificados com base numa perspectiva estratégica, que considere os fatores críticos de sucesso da empresa dentro de seu mercado de atuação.
- ✓ Representatividade: o indicador deve ser escolhido ou formulado de modo a representar satisfatoriamente o processo ou produto a que se refere.
- ✓ Simplicidade: devem ser de fácil compreensão e aplicação, principalmente para aquelas pessoas diretamente envolvidas na recolha, processamento e avaliação dos dados, requerendo o mínimo de esforço adicional para sua implementação.
- ✓ Baixo custo: o custo com a recolha, processamento e avaliação não deve ser superior ao benefício trazido pela medida. O investimento em pessoas, tempo e informatização deve ser proporcional aos benefícios a serem alcançados.
- ✓ Estabilidade: devem ser recolhidos com base em procedimentos incorporados nas atividades da empresa e permitir a comparação ou análise de tendências ao longo do tempo.
- ✓ Abordagem experimental: inicialmente é recomendável desenvolver os indicadores considerados como necessários e testá-los. Caso não se mostrem realmente importantes ao longo do tempo, devem ser alterados ou excluídos.
- ✓ Comparação externa: alguns indicadores devem ser desenvolvidos de modo a permitir a comparação do desempenho da empresa com outras empresas do setor ou com empresas de outros sectores. Assim podem ser utilizados em algumas situações para avaliar o grau de competitividade da empresa dentro de seu setor de atuação.
- ✓ Melhoria contínua: os indicadores devem ser periodicamente avaliados e, quando necessário, devem ser modificados ou ajustados para corresponderem às mudanças do ambiente organizacional e não perderem seu propósito e validade.

Com relação aos tipos de indicadores, Kaplan e Norton (1997) elaboram as seguintes classificações:

- ✓ Indicadores de resultado: são aqueles que verificam se as iniciativas de curto prazo e as estratégias estão a produzir os resultados desejados.
- ✓ Vetores de desempenho: são específicos para uma determinada unidade de negócio, refletem a singularidade da estratégia e fornecem informações às empresas sobre previsões e tendências.

2.1.6 Indicadores de desempenho do varejo

Para Melo et al. (2012), o processo de escolha de uma loja específica envolve a combinação das características individuais do consumidor, tais como estilo de vida, variáveis econômicas, visões de compras e a situação em que o consumidor se encontra no momento, com as características da loja, sendo as principais os produtos, as variáveis temporais, o preço e a qualidade. O estudo de Melo et al. (2012) teve o objetivo de identificar valores determinantes na seleção de lojas de varejo nas cidades de Uberlândia e Uberaba. O trabalho também procurou destacar quais atributos e ou consequências conduzem a tais valores na percepção do consumidor local.

Foram utilizados os pressupostos teóricos da cadeia de meios e os fins associados à técnica de escalonamento *laddering*, que permitiram a realização de entrevistas em supermercados dessas duas cidades. Tanto a literatura quanto a pesquisa de campo revelaram o desejo por valores como conforto, segurança, bem-estar pessoal e familiar, autorrealização, tempo e dinheiro para realizar outras atividades, que são alcançados como consequências proporcionadas pelos atributos limpeza e organização, atendimento, variedade de produtos, preço, localização e estacionamento.

Dentre os vários indicadores de desempenho disponíveis no SCG da empresa objeto de pesquisa, foram selecionados aqueles que estão mais próximos dos requisitos básicos de Holanda (2007), como seletividade, representatividade, simplicidade, baixo custo, estabilidade, abordagem experimental, comparação externa e melhoria contínua. Também levou-se em conta a classificação de Kaplan e Norton (1997) na seleção dos indicadores, sendo eles indicadores de resultado e vetores de desempenho.

2.2 Fundamentação das hipóteses do modelo de equações estruturais

Os SCGs têm o propósito de influenciar o comportamento dos gestores a atingirem os objetivos organizacionais (MALMI; BROWN, 2008; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007), mas uma questão crítica é avaliar como os gestores utilizam o SCG. Nesse sentido, Simons (1995) desenvolveu dois construtos, o uso diagnóstico e o uso interativo, mas que têm sido criticados na literatura por ser um construto mais focado na alta direção (BERRY et al. 2009).

Assim, uma questão ainda pendente refere-se ao uso por gestores operacionais, além do aspecto comportamental, ou seja, o modo como esses gestores se sentem estimulados a utilizar o SCG. Uma parte importante do SCG são os relatórios gerenciais (FREZATTI, 2006), por meio dos quais o sistema é operacionalizado, funcionando como um meio de comunicação para os gestores acompanharem os resultados e tomarem as decisões. Geralmente, as percepções sobre eventos e objetivos influenciam o comportamento, sendo que percepções positivas estão associadas com maior comportamento favorável (MAHAMA; CHENG, 2013).

A intensidade do uso dos relatórios gerenciais pelos gestores reflete a dedicação desses profissionais ao uso desses instrumentos, dado que é sabido que gestores têm atenção limitada (SIMONS, 1995), o que funciona como um dilema, dado que existem muitas informações facilitadas pelo processamento automatizado de informações, porém o tempo continua exíguo e normalmente as empresas operam com uma equipe enxuta.

Diferentemente do estudo de Mahama e Cheng (2013), que mensuraram esse construto em termos de utilização para determinados fins, entende-se que a intensidade do uso está relacionada ao esforço desses gestores em dedicar tempo aos relatórios, assim optou-se em operacionalizar esse construto com base em Widener (2007). Consoante Mahama e Cheng (2013), declara-se a Hipótese H1:

H1: Existe correlação positiva entre a percepção de benefícios do uso dos relatórios gerenciais e a intensidade do uso dos relatórios gerenciais.

O uso dos relatórios gerenciais também tem um custo. Widener (2007), que estudou os benefícios e os custos do uso do SCG, afirma que monitorar múltiplos sistemas de controle requer grande atenção gerencial. Assim, os gerentes escolhem onde focar a atenção. Consoante a isso, declara-se a segunda hipótese:

H2: Quanto maior a intensidade do uso, maior o custo da atenção.

O processo decisório foi apontado por Berry et al. (2009) como um emergente tema de pesquisa, mas principalmente voltado para decisões de investimentos. Alinhado com o perfil dos respondentes e do setor estudado, o setor de supermercados, este estudo é focado nas decisões operacionais, consoante o estudo de Oyadomari et al. (2014). Nota-se que alguns estudos têm focado as decisões em níveis operacionais. Internacionalmente, Artz, Homburg e Rajab (2012) estudaram a influência das decisões estratégicas em nível funcional, relacionado à área de Marketing, ao passo que em nível nacional Oyadomari et al. (2014) voltaram-se para os estudos das decisões pelos gestores hospitalares.

Mas identificar quais tipos de decisões são tomadas não seria suficiente para resolver a questão de pesquisa. Nesse sentido, o construto escolhido para estudo é a eficácia das decisões, o qual pode estar relacionado não com o processo decisório, mas com a medição de desempenho da decisão. Logo, o presente estudo está alinhado com a forma como se mede o desempenho proposta por Donaldson (2001), que representa o grau de alcance dos objetivos organizacionais, o que pode ter algum viés na resposta, já que também foi medida com base na percepção do respondente.

✓ *Layout* e disposição de produtos em loja

Este tipo de decisão é rotineiro no setor do varejo e é uma técnica adotada para encorajar a compra por parte dos consumidores e bastante disputada pelos fornecedores-fabricantes interessados em vender mais. Os estudos na área de varejo apontam para uma relação positiva com o desempenho (TOALDO et al., 2012).

✓ Necessidade dos clientes

Atender às necessidades dos clientes é crucial nesse setor, caracterizado por consumidores com grandes expectativas (GOMES et al., 2004).

✓ Despesas

A gestão de despesas em um setor caracterizado por alto volume de receitas mas com baixas margens é considerado um fator crítico de sucesso (ABRAS).

✓ Manutenção

Um ambiente agradável para os clientes é considerado importante para o desempenho do varejo (TOALDO et al., 2012), e o funcionamento adequado dos PDVs também é considerado uma variável no fator de satisfação denominado serviço ao cliente (GOMES et al., 2004).

✓ Publicidade e promoções

Publicidade e promoções é um aspecto importante da gestão do varejo, isso porque é comum a distribuição de panfletos mostrando as diversas promoções promovidas pelos supermercados.

✓ Desenvolvimento/treinamento dos funcionários da loja

Consoante à visão baseada em recursos (BARNEY, 2007), os funcionários podem fazer diferença no desempenho de uma loja, pois quando em contato com o cliente podem causar uma boa ou má impressão junto a eles, influenciando no comportamento do cliente. Esse aspecto também foi bastante evidenciado nas entrevistas qualitativas realizadas numa loja, na qual o treinamento é um dos “mantras”.

✓ Perdas

As perdas operacionais e financeiras são significativas em relação ao lucro líquido do setor supermercadista e passaram a de fato ser gerenciadas de forma preventiva (MERLO et al., 2011).

✓ Estoques

Segundo o estudo de Gomes et al. (2004), o consumidor espera que haja maior diversidade dos produtos que compõem o fator qualidade, porém, na perspectiva da organização, estoque em excesso significa maior investimento em capital de giro, o que prejudica a rentabilidade.

✓ Preços

Como é um setor caracterizado por baixas margens e sensível à flutuação dos preços, a gestão de preços se caracteriza como um item rotineiro, consoante a afirmação do entrevistado Edmar (gerente). Este item é considerado parte do construto denominado valor por Gomes et al. (2004).

✓ Segurança alimentar

A segurança alimentar é um item que pode causar sérios danos à imagem dos supermercados, por envolver riscos aos consumidores. Na empresa estudada, esse aspecto foi reforçado principalmente por conta da intensificação da fiscalização por parte das autoridades sanitárias.

✓ Procedimentos e rotinas

A empresa enfatiza o cumprimento dos procedimentos e rotinas, pois na opinião do entrevistado Evandro enfatiza-se a disciplina de processos, tal como evidencia o cartaz em uma das lojas.

✓ Gestão de pessoas

Com base em dados empíricos de quatro unidades de um varejo estabelecido na Finlândia, Jones et al. (2010) afirmam que a gestão de pessoas está associada positivamente com a produtividade.

A velocidade das decisões é um aspecto importante da rotina gerencial, uma evidência disso é a chamada competição baseada no tempo (*Time Based Management*). O tempo também é considerado um recurso importante conforme a recente proposta de Kaplan e Anderson denominada *Time Driven Activity Based Costing*. Especialmente no varejo, em que um fato ocorrido no mês passado é considerado parte da história (conforme depoimento de um entrevistado), a questão da velocidade das decisões é fundamental. Dessa forma, se fundamenta a hipótese H3:

H3: Quanto maior o custo da atenção, maior a velocidade.

Para Huber (1990, p. 63), que propôs uma teoria sobre o uso de tecnologias de informação e os efeitos na qualidade da decisão, é razoável supor que a qualidade da decisão é fruto da qualidade da inteligência organizacional e do processo de decisão. Fundamentado em Huber (1990), declara-se a hipótese H4:

H4: Quanto maior o custo da atenção, maior a eficácia da decisão.

A abrangência das decisões é definida como um processo em que os decisores utilizam uma ampla lente, considerando múltiplos enfoques, múltiplos cursos de ação e múltiplos critérios de decisão (SIMONS; PELLEDE; SMITH, 1999, p. 663). Esse construto é importante pois é esperado que, quanto maior o custo da atenção gerencial com o sistema, maior o impacto e maior a abrangência das decisões. Com base em Simons, Pellede e Smith (1999), fundamenta-se a hipótese H5:

H5: Quanto maior o custo da atenção, maior a abrangência da decisão.

A *Resources-Based View* defende a ideia de que as diferenças de desempenho possam ser explicadas pelos recursos e pelas competências possuídas pela organização (BRITO; VASCONCELOS, 2004). Uma parte delas se operacionaliza pela eficácia das decisões. De acordo com Bisbe e Malagueño (2012), como resultado do alinhamento entre as estratégias e

os esforços das unidades de negócio, o processo decisório pode se tornar mais efetivo, fundamentando-se a Hipótese H2.

Espera-se que, quanto maior a velocidade, maior a eficácia e maior a abrangência das decisões, mais positivo seja o desempenho. Nesse sentido, o trabalho segue a relação proposta por Oyadomari et al. (2014), que estudaram como as decisões influenciam o desempenho, e naquele caso o construto desempenho foi subdividido em desempenho monetário e desempenho não monetário e esta hipótese é fundamentada no trabalho citado. Tendo isso como base, declaram-se as seguintes hipóteses:

H6a: Velocidade está associada positivamente com o desempenho não monetário.

H6b: Velocidade está associada positivamente com o desempenho monetário.

H7a: Eficiência está associada positivamente com o desempenho não monetário.

H7b: Eficiência está associada positivamente com o desempenho monetário.

H8a: Abrangência está associada positivamente com o desempenho não monetário.

H8b: Abrangência está associada positivamente com o desempenho monetário.

2.3 Hipóteses para testes de diferenças de medianas

2.3.1 Monitoramento pelos pares

Durante as entrevistas, percebeu-se que há uma grande preocupação com a questão de comparar o desempenho de cada loja com outras lojas da região, o que se evidencia em expressões como “sempre fomos a campeã em determinado atributo”. Na literatura, esse tipo de comportamento pode ser identificado como uma espécie de controle cultural na categoria controles de grupos (MALMI; BROWN, 2008), muito embora Loughry e Tossi (2008) também categorizem esse tipo de comportamento como *peer monitoring*.

Assim, o monitoramento pelos pares ocorre quando gestores são influenciados em seus comportamentos pelos comportamentos ou resultados de seus pares (LOUGHRY; TOSSI,

2008). Esse construto é dividido em dois subconstrutos: o monitoramento direto e o monitoramento indireto (LOUGHRY; TOSSI, 2008).

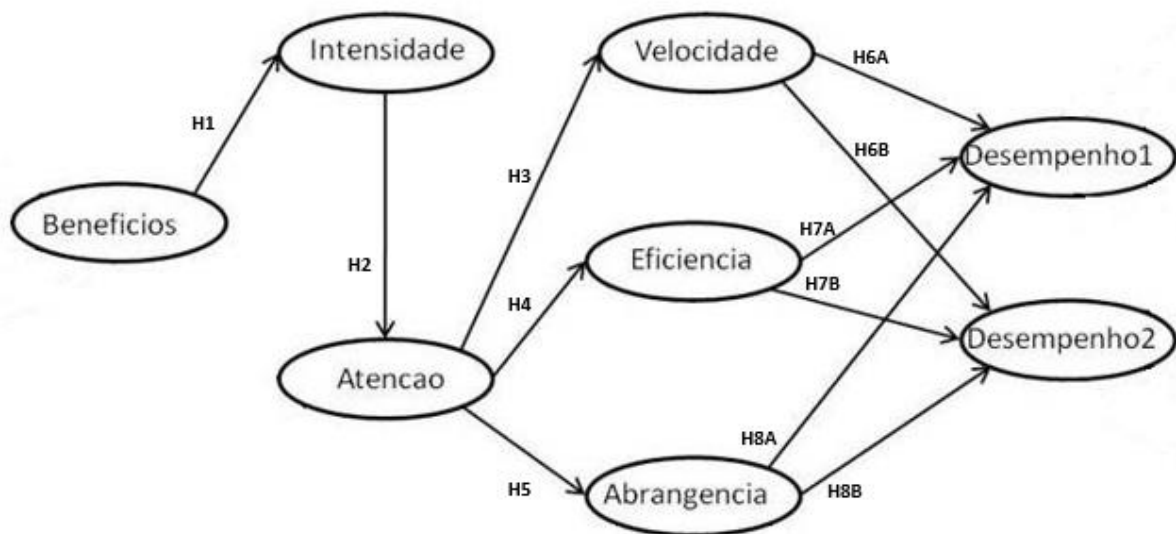
2.3.2 Clareza das metas

Hall (2008) afirma que a clareza das metas é o grau de extensão com que os objetivos e metas são claros e bem definidos.

2.3.3 Modelo teórico

Na Figura 2, pode-se identificar o modelo teórico estruturado.

Figura 2 – Modelo teórico estruturado



Fonte: Elaborada pelo autor.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo descreve a tipologia de pesquisa, a operacionalização dos construtos, o desenho do questionário e a amostra.

3.1 Tipo e método de pesquisa

O presente estudo apresenta predominantemente características de uma pesquisa descritiva (BEUREN, 2012; GIL, 1999), uma vez que visa entender como os gestores das unidades de negócios da organização estudada utilizam os relatórios gerenciais, a eficácia das decisões e se isso influencia o desempenho. A técnica de análise de dados é quantitativa, combinando dados obtidos por *survey* com dados históricos obtidos rotineiramente nas atividades de controle da empresa.

3.2 A empresa estudada

A empresa se insere no grupo das 500 maiores empresas de varejo constantes do *Ranking* Abras. É um setor que em 2012 totalizou um faturamento de R\$ 203,2 bilhões, resultado que supera em 11% o registrado no período anterior (ABRAS, 2012).

3.2.1 Sistema de controle gerencial na empresa estudada

A empresa tem um processo de planejamento financeiro de longo prazo e faz revisões anuais atualizando todas as variáveis (internas e externas). O primeiro ano do horizonte de LP é a base para a elaboração do orçamento do ano seguinte. Há uma cultura muito forte de controle orçamentário e o sistema de recompensa (variável) é atrelado ao atingimento do orçamento. Observa-se que o processo orçamentário é o coração do sistema de medição de *performance*, porém, analisando o desempenho financeiro de suas unidades de negócios, nota-se uma grande dispersão entre elas, seja entre unidades do mesmo formato de negócio ou ainda quando se compara o desempenho alcançado com o planejado.

Além dos indicadores financeiros, existe também uma vasta gama de indicadores não financeiros que têm por objetivo ajudar os gestores na execução e no acompanhamento dos objetivos estratégicos. Embora a empresa não utilize um *Balanced Scorecard* para fazer o controle de execução estratégica, pode-se perceber que esses indicadores não monetários

cobrem as quatro dimensões tradicionais do BSC de acordo com Kaplan e Norton (2004): i) perspectiva de clientes, ii) interna, iii) pessoas e conhecimento e iv) financeira.

A gestão é por exceção e pode ser vista nos relatórios gerenciais que o gestor da unidade de negócio recebe rotineiramente. Destaque é dado sempre às anormalidades. De posse desses relatórios, gerentes e supervisores analisam as principais inconsistências, seja presencialmente ou por sistema de comunicação móvel.

3.3 Operacionalização dos construtos e desenho do questionário

3.3.1 Percepção de benefícios do uso dos relatórios gerenciais de desempenho

Como os sujeitos dessa pesquisa são gerentes de lojas, os quais têm pouca autonomia para definir orçamentos, optou-se, após as entrevistas realizadas, por utilizar o termo relatórios gerenciais de desempenho em lugar de usar o termo SCG, basicamente por se considerar que o público-alvo são gestores de nível operacional. Mahama e Cheng (2013) utilizaram o construto *Enabling Perceptions of Cost System Use* seguindo a tradição de estudos anteriores em contabilidade gerencial, os quais utilizaram *Performance Measurement Systems*. A percepção de benefícios do uso dos relatórios gerenciais de desempenho foi operacionalizada com a seguinte pergunta, detalhada na Tabela 1.

Tabela 1 – Percepção de benefícios do uso dos relatórios gerenciais

Eu sinto que o sistema de relatórios gerenciais de desempenho é desenvolvido com o objetivo...	
- de me ajudar a trabalhar de forma mais eficiente	BEN1
- de monitorar como eu cumpro os procedimentos corporativos (questão reversa)	BEN2
- de facilitar como eu lido com os problemas não previstos	BEN3
- de melhorar a visibilidade dos trabalhos pelos quais eu sou responsável	BEN4
- de assegurar a flexibilidade com a qual eu desempenho meu trabalho	BEN5
- de me ajudar a entender os processos mais amplos de minha empresa	BEN6

Fonte: Adaptado de Mahama e Cheng (2013).

3.3.2 Intensidade do uso dos relatórios gerenciais de desempenho

A intensidade do uso dos sistemas de custos para gestão de custos foi utilizada por Mahama e Cheng (2013), porém a operacionalização estava focada na finalidade do sistema

de custos e nas assertivas. Dessa forma, optou-se por utilizar a operacionalização do construto uso interativo utilizada por Widener (2007), a qual pode ser entendida como intensidade do uso, em função da forma como a questão foi proposta, tal como se pode constatar na Tabela 2.

Tabela 2 – Intensidade do uso

Indique o grau de concordância com as afirmações sobre os relatórios gerenciais de desempenho	
Dedico especial atenção aos relatórios gerenciais	INT1
Utilizo os relatórios para envolver os subordinados na análise de oportunidades	INT2
Utilizo especialistas para entender os relatórios gerenciais (questão reversa)	INT3
Dedico pouca atenção diária aos relatórios gerenciais	INT4

Fonte: Adaptado de Widener (2007), questão 13.

3.3.3 Custo da atenção

O custo da atenção dos gerentes foi operacionalizado com base em Widener (2007).

Tabela 3 – Custo da atenção dos gerentes

Indique o grau em que as seguintes afirmações descrevem seu trabalho como gerente. Assinale de 1 (não descreve) a 7 (descreve muito)		
Os relatórios gerenciais me ajudam a focar a atenção nas questões críticas		
Os relatórios gerenciais viabilizam e efetivam efetivamente meu tempo		
Os relatórios gerenciais reduzem a necessidade de eu ter que monitorar constantemente as atividades		
Sem os relatórios gerenciais, minha atenção como gestor poderia ser mais dispersada		

3.3.4 Eficácia das decisões

A operacionalização desse construto levou em conta três aspectos: i) a especificidade do setor estudado, o varejo de supermercados; ii) o perfil do respondente e a autonomia para tomada de decisões e iii) parte foi feita com base na literatura de varejo e parte com base nas entrevistas qualitativas, na fase do desenho da pesquisa. Considerou-se o horizonte de três meses, pois as atividades gerenciais do varejo são bastante dinâmicas e também uma alternativa do tipo “não se aplica” foi colocada, já que é possível que alguma decisão não tenha sido tomada nesse horizonte. Assim, foi formulada a questão apresentada na Tabela 4.

Tabela 4 – Eficácia das decisões

Assinale se os resultados das decisões tomadas (nos últimos três meses) sobre os itens abaixo foram de (1) muito abaixo dos objetivos esperados a (6) muito acima dos objetivos esperados ou ainda se não se aplica	
Layout e disposição de produtos em loja	DEC1
Necessidades dos clientes	DEC2
Despesas	DEC3
Manutenção	DEC4
Publicidade e promoções	DEC5
Desenvolvimento/treinamento dos funcionários da loja	DEC6
Perdas	DEC7
Estoques	DEC8
Preços	DEC9
Segurança alimentar	DEC10
Procedimentos e rotinas	DEC11
Gestão de pessoas	DEC12

3.3.5 Velocidade das decisões

Baum e Wally (2003) abordaram este aspecto relacionando-o com o desempenho das firmas. Assim, a seguinte pergunta foi formulada, tal como se observa na Tabela 5.

Tabela 5 – Velocidade das decisões

Assinale em quanto tempo geralmente você tomava decisões em relação aos seguintes aspectos	
Layout e disposição de produtos em loja	DEC1
Necessidades dos clientes	DEC2
Despesas	DEC3
Manutenção	DEC4
Publicidade e promoções	DEC5
Desenvolvimento/treinamento dos funcionários da loja	DEC6
Perdas	DEC7
Estoques	DEC8
Preços	DEC9
Segurança alimentar	DEC10
Procedimentos e rotinas	DEC11
Gestão de pessoas	DEC12

As alternativas foram listadas na tabela seguinte.

Tabela 6 – Tempo gasto nas decisões

Depois de um mês	1
No mesmo mês	2
Na mesma semana	3
No mesmo dia	4
No mesmo momento	5

3.3.6 Abrangência das decisões

O construto foi operacionalizado pela seguinte assertiva, descrita na Tabela 7.

Tabela 7 – Abrangência das decisões

Em relação às afirmativas abaixo, indique o grau de ocorrência que representa seu comportamento, graduando-o de (1) muito raramente a (5) muito frequentemente)
Eu analiso detalhadamente os prós e contras de cada alternativa de decisão
Eu utilizo sempre mais que um critério para eliminar as alternativas de decisão
Eu pondero atribuindo pesos a cada uma das alternativas

3.3.7 Desempenho não monetário

O desempenho não monetário foi operacionalizado conforme a Tabela 8.

Tabela 8 – Desempenho não monetário

Atendimento	DE1
Limpeza	DE2
Rapidez nos caixas	DE3
Disponibilidade de produtos	DE4

3.3.8 Desempenho monetário

O desempenho monetário foi operacionalizado pelas seguintes variáveis.

Tabela 9 – Desempenho monetário

Crescimento de vendas	DE5
Margem bruta	DE6
Total de despesas	DE7
Investimento em capital de giro	DE8

3.4 Operacionalização dos construtos para testes de mediana

3.4.1 Pressão pelos pares

A pressão pelos pares foi operacionalizada com base no questionário de Loughry e Tossi (2008). Os respondentes foram submetidos à seguinte questão.

Tabela 10 – Pressão pelos pares

Em sua opinião, com que frequência colegas no mesmo nível que o seu: (Assinale de 1 – a muito raramente – a 7 – muito frequentemente)	Variável	Subconstruto
Comentam sobre lojas que tiveram um baixo desempenho	PEP1	Pressão indireta – comunicação
Discutem sobre o desempenho de colegas de outras lojas	PEP2	Pressão indireta – comunicação
Comentam sobre o desempenho dos funcionários	PEP3	Pressão indireta – comunicação
Não se relacionam com colegas que têm um baixo desempenho	PEP4	Pressão indireta – relacionamento
Conhecem o que outros colegas de outras lojas estão fazendo em termos de práticas	PEP5	Pressão direta
Conhecem as práticas utilizadas por outros colegas	PEP6	Pressão direta
Parabenizam colegas de outras lojas que tiveram bom desempenho	PEP7	Pressão direta
Evitam conversar com colegas que têm um baixo desempenho	PEP8	Pressão indireta – relacionamento

3.4.2 Clareza das metas

A clareza das metas foi operacionalizada com base na seguinte questão.

Tabela 11 – Clareza das metas

Por favor, indique em que medida você sabe quais são seus objetivos prioritários em relação a essas metas: (Assinale de 1 – muito pouco – a 5 – completamente)	
Metas pactuadas com o diretor distrital	GCL1
Metas de engajamento de pessoal	GCL2
Metas de satisfação de cliente – <i>customer tracking</i>	GCL3
Metas orçamentárias – <i>budget</i>	GCL3

3.5 Pré-teste

O pré-teste do questionário foi feito com um pesquisador doutor, com experiência em pesquisas do tipo *survey*, um diretor financeiro e mestrando, com experiência em pesquisa *survey*, e dois diretores de operações da empresa estudada. As recomendações dos avaliadores foram relacionadas à terminologia adotada e à ordem das questões, as quais foram úteis para adequar o questionário.

3.6 População e amostra

Para Beuren (2012, p. 118), população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo. Gil (1999) define população ou universo como o conjunto de elementos que possuem determinadas características. Dessa forma, o universo pesquisado é o total de lojas de varejo da organização estudada, o qual é composto por 430 unidades. Por limitações de mudanças ocorridas na base de lojas em função de inaugurações, encerramentos, reformas, conversões de um formato para outro, limitou-se esse universo a 380 unidades. O questionário foi disponibilizado por meio de um sistema na internet e o convite foi feito por e-mail, a distribuição foi feita por intermédio dos diretores regionais conforme a tabela abaixo.

Tabela 12 – Diretores regionais

Nordeste	Diretor de Operações Hipermercados, Diretor de Operações Supermercados, Diretor de Operações Lojas de Vizinhança
Sul	Diretor de Operações Hipermercados e Diretor de Operações Supermercados
Sudeste/ Centro-Oeste	Diretor de Operações Hipermercados e Diretor de Operações Lojas de Vizinhança

Cada diretor de operações distribuiu o convite para todas as lojas sob sua responsabilidade. A coleta de dados iniciou-se em 19 de novembro e finalizou-se em 20 de janeiro. Um total de 87 respostas foram recebidas, mas 10 foram descartadas por não estarem completas, restando 79 respostas válidas.

3.7 Análise quantitativa

A primeira análise foi visual, de forma a verificar possíveis vieses nas respostas, não tendo sido encontrada nenhuma resposta que devesse ser invalidada.

3.7.1 Análise fatorial confirmatória e exploratória

Os seguintes passos foram realizados:

1. Análise da estatística descritiva.
2. Substituição dos *missing values* (como não se aplica ou não respondeu) usando o SPSS – método regressão.
3. Testes de normalidade Kolmogorov-Smirnov.
4. Análise fatorial.
5. Exclusão dos itens de baixa carga.
6. Alguns construtos foram operacionalizados pela soma dos itens e calculada a média.

3.7.2 Métodos de estimação em modelagem de equação estrutural

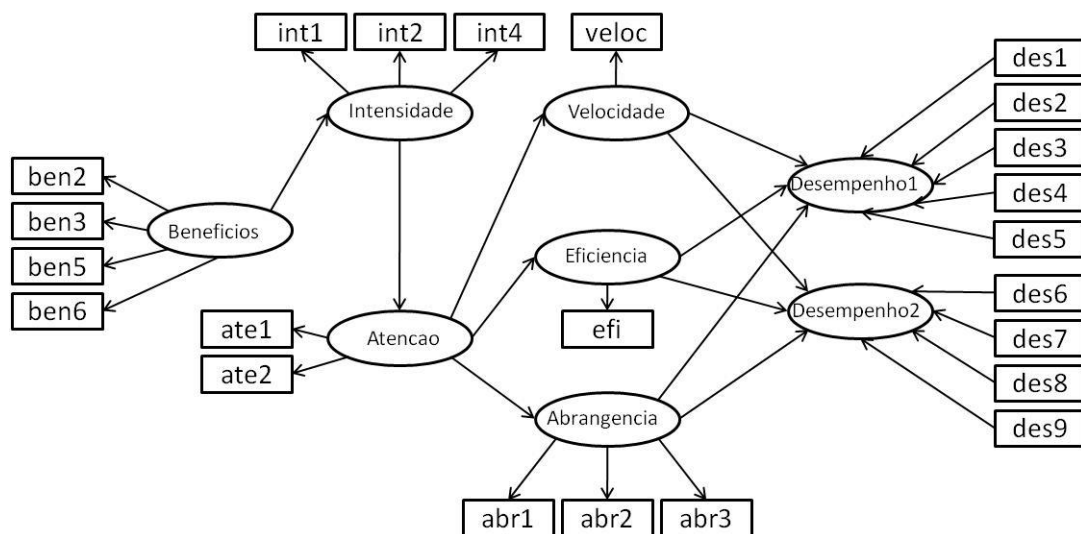
Smith e Langfield-Smith (2004) indicam o método de estimação Partial Least Square (PLS) como uma alternativa para amostras menores. Bisbe et al. (2007) também recomendam o PLS como método de estimação, principalmente para lidar com construtos formativos e construtos multidimensionais, portanto o PLS é bastante apropriado para as pesquisas em contabilidade gerencial caracterizadas pela pequena quantidade de respondentes e foi o utilizado nesta pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Modelo de equações estruturais

Além dos testes de diferenças de médias entre variáveis levantadas neste estudo e características regionais e pessoais dos gerentes das filiais, que visavam possibilitar um melhor entendimento do processo operacional das unidades de negócio, também foi feito um modelo de equações estruturais (SEM) por meio da técnica dos mínimos quadrados parciais (PLS) para testar as hipóteses formuladas acima. O modelo assume duas variáveis independentes: desempenho qualitativo e desempenho financeiro. O resultado do modelo com indicadores, construtos e resultados se apresenta abaixo.

Figura 3 – Resultado do modelo com indicadores



Nota: des1= Atendimento, des2 = Engajamento, des3 = Limpeza, des4 = Rapidez no caixa, des5 = Tem o que procura, des6 = Crescimento das vendas, des7 = *Gross margin*, des8 = *Total expense*, des9 = *Working capital*.

Figura 4 – Average variance extracted (AVE), reliability, and correlations from PLS model

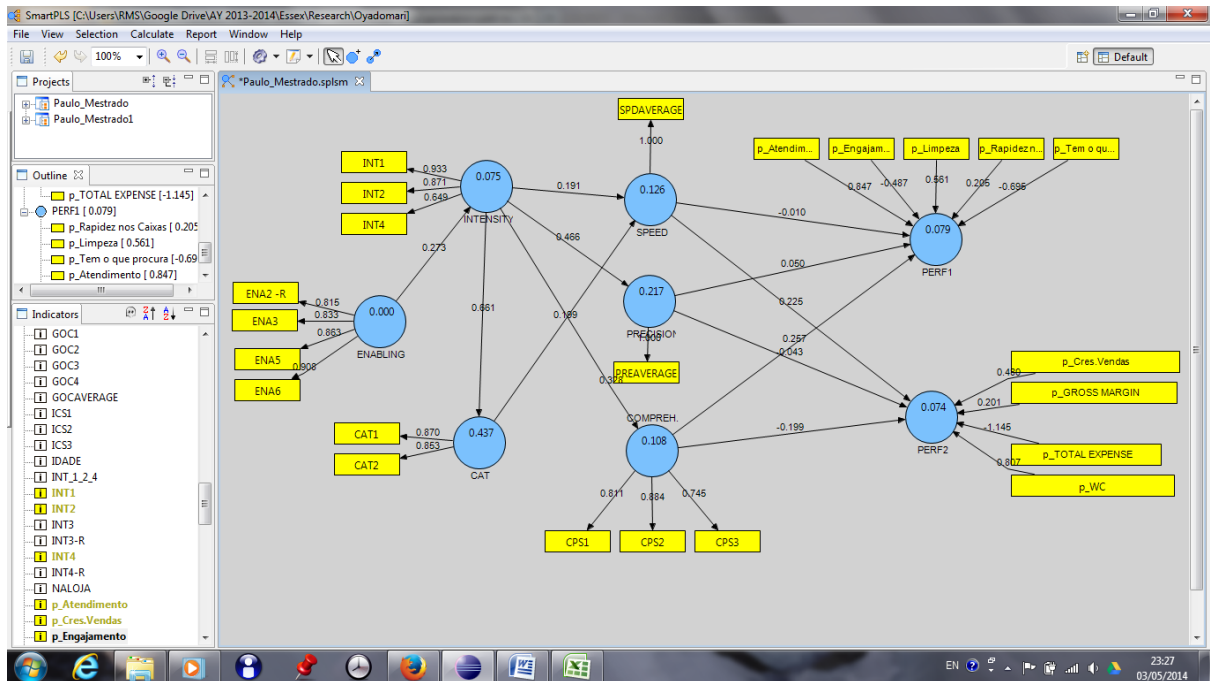


Tabela 13 – PLS structural model: path coefficients, t-statistics and R2

	AVE	Composite Reliability	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
(1) Benefícios	0.732	0.916	0.856						
(2) Intensidade	0.683	0.863	0.273	0.826					
(3) Atenção	0.743	0.853	0.385	0.661	0.832				
(4) Velocidade	-	-	-0.002	0.322	0.325	-			
(5) Eficiência	-	-	0.282	0.466	0.419	0.119	-		
(6) Abrangência	0.664	0.856	0.189	0.322	0.330	0.267	0.461	0.815	
(7) Desempenho1	-	-	0.385	0.087	0.046	0.065	0.169	0.278	F
(8) Desempenho2	-	-	-0.141	0.111	-0.067	0.167	-0.109	-0.159	-0.003

Nota: Diagonal elements are the square roots of the AVE statistics. Off-diagonal elements are the correlations between the latent variables calculated in PLS.

Tabela 14 – PLS *structural model*: independent variables

Dependent variables	Independent variables						R ²
	Benefícios	Intensidade	Atenção	Velocidade	Eficiência	Abrangência	
Intensidade	0.273**						0.075
Atenção		0.661**					0.437
Velocidade		0.191*	0.199*				0.126
Eficiência		0.466**					0.217
Abrangência		0.328**					0.104
Desempenho1				-0.010	0.050	0.257*	0.079
Desempenho2				0.225**	-0.043	-0.199*	0.074

n = 76. Each cell reports the path coefficient (t-value). Blank cells indicate that the path was not hypothesized within the model (one-tail tests).

* p < 0.10 (one-tailed).

** p < 0.05.

Os resultados acima mostram que existe uma relação estatística positiva e significativa entre a percepção de benefício dos relatórios gerenciais e a intensidade de seu uso ($\beta=0.273$, $p<0.05$). Também é possível observar que a intensidade de uso está positivamente associada a uma tomada de decisão mais veloz, eficiente e abrangente. Os resultados sugerem ainda que a maior velocidade de decisão está relacionada a melhores desempenhos financeiros ($\beta=0.225$, $p<0.05$) e que a maior abrangência da decisão está negativamente associada ao desempenho não financeiro ($\beta=0.257$, $p<0.10$) e financeiro ($\beta=-0.199$, $p<0.10$).

4.2 Discussão dos resultados das equações estruturais

Os resultados são importantes pois confirmam boa parte das hipóteses declaradas com base na literatura relativa ao nível de significância de 5%. Para o interesse dos práticos e especialmente para os profissionais da organização estudada, os resultados sugerem que a empresa deve investir na divulgação dos benefícios do uso dos relatórios gerenciais, considerando que muitos dos gestores têm uma experiência relativamente pequena na organização, especialmente por meio de treinamento.

Os resultados também são importantes pois indicam que no varejo a velocidade e a eficácia das decisões são afetadas pela percepção de benefícios do uso dos relatórios, a qual está positivamente associada com a intensidade do uso, e que, por fim, a velocidade da tomada de decisões está associada positivamente com o desempenho financeiro. Essa associação parece confirmar que no varejo, caracterizado por intensa concorrência, a rapidez

na tomada de decisões, no tocante a preços, mix, *layout*, pessoas e processos, dentre outros, faz a diferença em termos de desempenho.

Quanto aos efeitos no desempenho não monetário, nem a velocidade nem a eficácia das decisões alteram essa variável, porém os resultados mostram que uma maior abrangência (quando o gestor analisa os prós e contras de cada caminho, utiliza mais que um critério, faz uma ponderação) produz um efeito positivo no desempenho não monetário medido pela satisfação dos clientes, disponibilidade de produtos, engajamento de pessoal, limpeza e rapidez no caixa. Isso pode ocorrer pois lidar com questões que envolvem pessoas e clientes pode requerer um processo decisório mais elaborado.

4.3 Testes de diferenças de mediana

Testes de diferenças de mediana foram feitos em relação aos respondentes das diferentes regiões. Esse teste é importante porque, em virtude do processo de aquisição, as lojas de cada região possuem relatórios gerenciais ainda não totalmente uniformes. Como a região Norte dispôs de poucos respondentes, esta não entrou na base de comparação por falta de robustez estatística.

4.3.1 Diferenças na intensidade do uso dos relatórios gerenciais pelos gerentes das diferentes regiões

Como a quantidade de respondentes por grupo é menor que 30, deve-se supor que a distribuição não é normal, assim requerendo o uso do Teste Mann-Whitney.

Tabela 15 – Teste Mann-Whitney: diferenças na intensidade do uso

	Sudeste	Nordeste	Sul
Quantidade	29	24	24
Intensidade do uso dos relatórios gerenciais			
• Média	5,862	5,069	5,69
• Mediana	5,66	5,166	6,0
Sudeste <i>versus</i> Nordeste	z -2,463 p-value 0.014		
Nordeste <i>versus</i> Sul	z -1,762 p-value 0,078		

Com base na tabela, pode-se afirmar que os gestores da região Sudeste utilizam com maior intensidade os relatórios gerenciais, quando comparados com os do Nordeste. O mesmo acontece quando comparados os gestores da região Sul com os da região Nordeste, embora com um nível de significância de 7,8%. Dessa forma, pode-se afirmar que existe uma oportunidade para que os gerentes da região Nordeste sejam mais bem treinados no uso dos relatórios gerenciais.

Ademais, o fato de que os gestores da região Sudeste utilizam com maior intensidade os relatórios, pode estar relacionado com o fato de os relatórios dessa região serem totalmente configurados para trabalhar apenas com as exceções ou pontos fora da curva.

4.3.2 Diferença na pressão direta pelos pares por gerentes de diferentes regiões

O segundo teste foi feito em relação ao subconstruto pressão direta pelos pares. Esse teste se justifica pois é sabido que existem diferenças culturais entre os gestores. A pressão direta foi medida pela fatorial de três variáveis (PER 5, PER6, PER 7).

Tabela 16 – Teste Mann-Whitney: diferença na pressão direta pelos pares

	Sudeste	Nordeste	Sul
Pressão direta pelos pares			
• Média	5,56	5,486	4,777
• Mediana	5,67	5,33	5,166
Sudeste <i>versus</i> Nordeste	z-.656 p-value 0,512		
Nordeste <i>versus</i> Sul	Z -1,637 p-value 0,102		
Sudeste <i>versus</i> Sul	z -2,021 p-value 0,043		

De acordo com os resultados dos testes estatísticos, não existem diferenças entre Sudeste e Nordeste, e Nordeste e Sul, mas existem diferenças entre Sudeste e Sul, portanto os gerentes da região Sul percebem uma menor pressão direta pelos pares, quando comparados com gerentes da região Sudeste.

Esses resultados podem sugerir uma postura menos competitiva no Sul quando comparado com o Sudeste. Assim, caso a organização entenda que essa postura competitiva é saudável para o desempenho da empresa, a administração deve estimular ainda mais a comparação de desempenho entre pares.

4.3.3 Pressão indireta pelos pares – comunicação

O terceiro teste foi feito em relação ao subconstruto pressão indireta pelos pares, o qual foi mensurado pelas variáveis PEP1, PEP2, PEP3. Esse teste se justifica pois é sabido que existem diferenças culturais entre os gestores.

Comentam sobre lojas que tiveram um baixo desempenho	PEP1
Discutem sobre o desempenho de colegas de outras lojas	PEP2
Comentam sobre o desempenho dos funcionários	PEP3

Tabela 17 – Teste Mann-Whitney: Diferença na pressão indireta pelos pares

	Sudeste	Nordeste	Sul
Pressão indireta pelos pares			
• Média	4,712	5,027	4,041
• Mediana	4,669	5,333	4
Sudeste <i>versus</i> Nordeste	z-.1,123 p-value 0,261		
Nordeste <i>versus</i> Sul	z -2,281 p-value 0,023		
Sudeste <i>versus</i> Sul	z-1,631 p-value 0,762		

Pelos testes estatísticos, não existem diferenças entre Sudeste e Nordeste, e Sudeste e Sul, mas existem diferenças entre Nordeste e Sul, portanto os gerentes da região Sul percebem uma menor pressão indireta pelos pares, quando comparados com gerentes da região Sudeste.

4.3.4 Testes de diferenças de média – experiência *versus* clareza das metas

Esse teste foi feito para identificar se gerentes mais experientes têm maior percepção da clareza das metas. Os resultados poderiam ser úteis para a empresa identificar problemas de comunicação com diferentes perfis de gerentes. Os resultados são mostrados na Tabela 18.

Tabela 18 – Teste Mann-Whitney: diferença experiência *versus* clareza das metas

	Faixa 1 (até 2 anos)	Faixa 2 (entre 3 e 5 anos)	Faixa 3 (entre 5 e 10 anos)	Faixa 4 (mais de 10 anos)
Clareza das metas				
• Média	4,377	4,144	4,142	4,678
• Mediana	4,5	4,00	4,25	4,75
Faixa 1 <i>versus</i> Faixa 2			z -1,822 p-value 0,068	
Faixa 2 <i>versus</i> Faixa 4			z -2,078 p-value 0,041	
Faixa 3 <i>versus</i> Faixa 4			Z -2,146 p-value 0,038	

Os resultados mostram que há uma percepção de que as metas são mais claras quando os gerentes são menos experientes. Ademais, é curioso que, na faixa entre 3 e 5 anos, haja uma percepção de que as metas são menos claras, com um avanço significativo na faixa dos mais experientes. Esses resultados podem sugerir que os mais experientes possuem uma percepção de clareza de metas mais elevada.

4.4 Sugestões para a organização estudada

Entende-se que o estudo pode gerar contribuições para a prática. Muito embora os resultados apresentados não possam ser generalizados para todo o varejo, à luz dos resultados apresentados, entende-se que a companhia pode se beneficiar deste estudo nos seguintes aspectos:

- a) Acelerar a padronização dos relatórios, visto que na região Sudeste verificou-se maior intensidade na utilização dos relatórios.
- b) Reforçar o treinamento do uso dos relatórios, especialmente na região Nordeste.
- c) Investir mais na divulgação dos benefícios do uso dos relatórios.
- d) Conduzir uma análise mais profunda relacionando a percepção das metas com o desempenho das lojas, cujo gestores estão na faixa entre três e cinco anos na cadeira.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo se propôs a verificar as relações existentes entre percepção de benefícios do uso dos relatórios gerenciais, processo decisório e desempenho, e também a identificar diferenças na forma do uso dos relatórios tendo em vista diferentes características dos gerentes de uma rede de varejo.

O estudo inova ao focar no uso dos relatórios gerenciais, uma vez que os gerentes das lojas ou unidades de negócio utilizam-nos como ferramenta diária de gestão. Outra inovação diz respeito à abrangência de diversos construtos até então não estudados de forma conjunta na literatura de contabilidade gerencial, como a eficácia e a velocidade das decisões.

As principais limitações do estudo dizem respeito à amostra, que focou apenas uma empresa e, portanto, esses resultados não podem ser generalizados para o segmento de varejo como um todo. Outra limitação está relacionada à mensuração das variáveis, pois estas foram obtidas por percepção, muito embora o estudo utilize como variável dependente dados internos da empresa.

Os principais resultados mostram que a organização estudada deve investir mais em treinamento e padronização dos relatórios gerenciais, pois isso afeta positivamente a utilização desses instrumentos pelos gerentes e se traduz em decisões mais velozes e eficazes, com reflexos positivos no desempenho.

Mesmo em um setor caracterizado pela velocidade, o estudo mostra que há uma associação positiva entre percepção de benefícios do uso, intensidade do uso e atenção dada pelos gerentes aos relatórios, indicando que esses relatórios auxiliam o processo decisório e, portanto, não são considerados como mera obrigação gerencial.

Quanto à questão da clareza das metas, há que se levar em conta uma certa diminuição da clareza quando os gerentes estão em uma fase intermediária, isto é, quando já passaram da experiência dos dois primeiros anos. Isso remete a um novo estudo que possa identificar por que isso ocorre.

Quanto à pressão pelos pares, há que se considerar aspectos culturais, e que muitas vezes não podem ser induzidos pela administração da empresa, pois estariam em desacordo com aspectos culturais regionais.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B. de; PACE, E. S. U.; FREZATTI, F.. Análise do inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto. **RAC-Eletrônica**, Curitiba, v. 3, n. 1, p. 1-21, jan./abr. 2009.
- ANTHONY, R.; GOVINDARAJAN, V. **Sistema de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.
- ASSUNÇÃO, J. B. de; BELL, D. Modeling Retail Phenomena (editorial). **Journal of Retailing**, v. 86, n. 2, p. 117-124, 2010.
- BARNEY, J. _____. **Gaining and sustaining competitive advantage**. 3. ed. Pearson, 2007.
- BERRY, A. J. et al. Emerging themes in management control: a review of recent literature. **The British Accounting Review**, n. 41, p. 2-20, 2009.
- 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.
- BISBE, J.; MALAGUEÑO, R. Using strategic performance measurement systems for strategy formulation: Does it work in dynamic environments? **Management Accounting Research**, v. 23, n. 4, p. 296-311, Dec. 2012.
- _____. The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes. **European Accounting Review**, v. 18, n. 2, p. 371-405, 2009.
- BRITO, L. A. L.; VASCONCELOS, F. C. de. Performance of Brazilian Companies: year effects, line of business and individual firms. **Brazilian Administrative Review**, v. 1, n., p. 1-15, Jul.-Dec. 2004.
- CHAPMAN, C.; KIHN, L. A. Information system integration, enabling control and performance. **Accounting, Organizations and Society**, n. 34, p. 151-169, 2009.
- 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. 2-3, p. 127-168, 2003.
- EMMANUEL, C. R.; OTLEY, D. T. **Accounting for management control**. Worcester: Van Nostrand Reinhold Co., 1985.
- FRANCO, M. A. S. Pedagogia da pesquisa-ação. **Educação e Pesquisa**, São Paulo, v. 31, n. 3, p. 483-502, set./dez. 2005.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, n. 20, p. 263-282, 2009.

FREZATTI, F. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **R. Adm.**, São Paulo, v. 41, n. 1, p. 5-17, jan./fev./mar. 2006.

_____. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____ et al. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. In: ANPCONT. **Anais...** Disponível em: <www.anpcont.com.br/site/docs/congressoI/01/CCG104.pdf>. Acesso em: maio 2012.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GOMEZ, M. I.; McLAUGHLIN E. W.; WITTINK, D. R. Customer satisfaction and retail sales performance: an empirical investigation. **Journal of Retailing**, n. 80, p. 265-278, 2004.

GRAFON, J.; Anne M. Lillis, Sally K. Widener (2010). The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance. **Accounting, Organizations and Society**, n. 35, p. 689-706, 2010.

GURNANI, H.; SHARMA, A.; GREWAL, D. Optimal Returns Policy under Demand Uncertainty. **Journal of Retailing**, v. 86, n. 2, 2010.

HALL, M. The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 2-3, p.141-163, 2008.

HARTMANN, F.; SLAPNICAR, S. How formal performance evaluation affects trust between superior and subordinate managers. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 6-7, p. 722-737, 2009.

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

HENSELER, J.; RINGLE, C. M.; SINKOVICS, R. R. The use of partial least squares path modeling in International Marketing. **Advances in International Marketing**, v. 20, p. 277-319, 2009.

HOLANDA, F. M. **Indicadores de desempenho: uma análise nas empresas de construção civil do município de João Pessoa**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília/UFPB/UFPE/UFRN, João Pessoa, 2007).

JONES, D. C.; KALMI, P.; KAUKANEN, A. How Does Employee Involvement Stack Up? The Effects of Human Resource Management Policies on Performance in a Retail Firm. **Industrial Relations: A Journal of Economy and Society**, n. 49, p. 1-21, 2010.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. **Accounting Horizons**, v. 15, n. 1, p. 87-104, 2001.

_____. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campos, 1997.

LANTELME, E. M. V. **Proposta de um sistema de indicadores de qualidade e produtividade para a construção civil**. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1994.

LIMA, H. M. R. **Concepção e implementação de sistemas de indicadores de desempenho em empresas construtoras de empreendimentos habitacionais de baixa renda**. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

MELO, D. de C. et al. **Revista Gestão e Planejamento**, Salvador, v. 13, n. 2, p. 315-334, maio/ago. 2012.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management Control System: performance measurement, evaluation and incentives**. 2. ed. Essex: Prentice Hall, 2007.

MERLO, E. M.; CERIBELI, H. B.; PRADO, L. S. Gestão de perdas no pequeno varejo: um estudo de caso de uma rede de compras formada por pequenos supermercadistas. **Revista de Administração da Unimep**, v. 9, n. 3, p. 40-60, 2011.

NEELY, A. et al. Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. **Int. J. Operat. Product. Management.**, v. 20, n. 10, p. 1119-1145, 2000.

NEELY, A. et al. Realizing Strategy through Measurement. **Int. J. Operat. Product. Management**, v. 4, n. 3, p. 140-152, 1995.

OYADOMARI, J. C. T. et al. Uso do controle gerencial e decisões em organizações de saúde brasileiras: um estudo exploratório. **Brazilian Business Review**, v. 11, n. 2, p. 1-34, abr.-jun. 2014.

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.

SIMONS, R. **Performance measurement and control systems for implementing strategy**. UpperSaddle River: Prentice Hall, 1999.

_____. **Levers of Control**. Harvard Business School Publishing, 1995.

SINK, D. S.; TUTTLE, T. C. **Planejamento e medição para performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

SMITH, D.; LANGFIELD-SMITH, K. Structural equation modeling in management accounting research: critical analysis and opportunities. **Journal of Accounting Literature**, v. 23, p. 49-86, 2004.

SOUZA, R. et al. Indicadores da qualidade e produtividade. In: **Sistema de gestão da qualidade para empresas construtoras**. São Paulo: , 1994.

SANTOS, Á. S. dos. **Correlação e regressão estatística**. Disponível em: <www.ebah.com.br/content/ABAAAAlDsAI/correlacao-regressao-linear>. Acesso em: maio 2013.

TOALDO, A. M. M.; ABEL SOBRINHO, Z.; CAMARGO, S. M. Processo de formulação de *layouts* em supermercados convencionais no Brasil. **REGE**, São Paulo, v. 17, n. 4, p. 451-469, out./dez. 2010.

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, n. 32, p. 757-788, 2007.