

## ENVOLVIMENTO DAS EQUIPES DE ALTO ESCALÃO COM SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL: UMA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA E SISTÊMICA

*João Teles*

*Antonio Cezar Bornia*

*Rogério João Lunkes*

*Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC*

### RESUMO:

O presente estudo teve como objetivo identificar características das pesquisas científicas sobre o fragmento da literatura referente ao envolvimento do alto escalão organizacional com Sistemas de Controle Gerencial (SCG), por meio de análise bibliométrica e sistêmica. Utilizou-se da abordagem *Knowledge Development Process – Construtivist (ProKnow-C)* para seleção do portfólio bibliográfico, composto de 26 artigos científicos. Foram identificadas as seguintes características bibliométricas deste tema como autores e periódicos de destaque, palavras-chave, evolução cronológica do tema e enquadramento metodológico dos estudos. Na análise sistêmica, verifica-se a predominância de estudos que investigam características demográficas dos CEOs, principalmente idade, *background* e mandato. Este campo de pesquisa mostra-se oportuno em relação às possibilidades de avanço teórico e prático, considerando o escopo limitado de variáveis testadas em conjunto.

**PALAVRAS-CHAVE:** Sistemas de Controle Gerencial; Equipes de Alto Escalão; *Proknow-C*.

### ABSTRACT

This study aimed to identify characteristics of research on the the fragment referring to the involvement of top management teams with Management Control Systems (MCS), through bibliometric and systemic analysis. We used the Knowledge Development Process - Construtivist (ProKnow-C) to the bibliographic portfolio selection, composed of 26 papers. Features raised for bibliometric analysis were: authors and prominent journals, keywords, chronological evolution of the subject and methodological framework of the studies. In systemic analysis, there is a predominance of studies investigating demographic characteristics of CEOs, especially age, background and mandate. This field of research shows is appropriate in relation to the theoretical and practical advancement possibilities, considering the limited scope of variables tested together.

**KEY WORDS:** Management Control Systems; Top Management Teams; *Proknow-C*.

## INTRODUÇÃO

O interesse acadêmico pelos altos escalões nas organizações tem aumentado consideravelmente nas últimas décadas, tendo um dos fatores propulsores o desenvolvimento da Teoria dos Altos Escalões (*Upper Echelon Theory*), apresentada por Hambrick & Mason (1984) e aplicada por diversos estudos nas áreas de gestão (Hiebl, 2014). A teoria propõe que os gestores de alto escalão moldam os processos organizacionais e, conseqüentemente, os resultados organizacionais, em função de suas

habilidades psicológicas, sociais e cognitivas. Essas características podem ser aproximadas por aspectos demográficos dos gestores, como o mandato, a educação, experiências profissionais, idade e sexo (Hambrick & Mason, 1984).

A investigação sobre a tomada de decisão gerencial mostra que as decisões dos CEOs são determinadas e influenciadas por padrões de conhecimento formados pela experiência e formação anterior. Esses padrões e as heurísticas associadas lhes permitem tomar decisões e ações sem consumir muito tempo e recursos cognitivos (Naranjo-Gil & Hartmann, 2007a). A Teoria dos Altos Escalões prevê que o *background* do diretor principal (CEO- *Chief Executive Officer*) desempenha um papel importante na determinação do comportamento e das escolhas do CEO, conseqüentemente, da organização como um todo.

No entanto, há duas visões antagônicas sobre o papel que o CEO e as equipes de alto escalão desempenham na concepção de processos organizacionais. Por um lado, os ecologistas populacionais argumentam que processos organizacionais são adaptações ao ambiente e fatores internos da organização, em que o papel dos CEOs é limitado a apenas facilitar estas adaptações. Por outro lado, teóricos da área estratégica argumentam que os gestores desempenham um papel crítico na determinação de processos organizacionais e resultados (Reheul & Jorissen, 2014).

Sob a perspectiva dos ecologistas populacionais, a pesquisa contingencial explica o desenho de processos organizacionais, estudando ajuste de fatores contingentes ou variáveis contextuais, como a incerteza ambiental, a estratégia, tamanho da organização, setor de atuação, tecnologia e cultura (Chenhall, 2003).

Entendendo a perspectiva das escolhas estratégicas, na qual se pressupõe que os gestores desempenham um papel crítico na determinação de processos organizacionais e resultados, pesquisa com altos escalões demonstram que as diferenças na experiência da equipe gerencial não só explicam as diferenças de comportamento gerencial e escolhas estratégicas, mas também nas técnicas de gestão e processos de informação que eles escolhem para aplicar em suas tarefas (Naranjo-Gil & Hartmann, 2007a).

O controle gerencial tem sido relatado desde a década de 1960 como uma importante parte do processo estratégico, no qual os gestores asseguram a eficiência e efetividade dos recursos obtidos, de acordo com os objetivos organizacionais (Simons, 1994). A alta administração é responsável por fornecer orientação geral para as atividades relacionadas ao desenho, implementação e utilização de sistemas de informação. Seu envolvimento pode ser crucial no sucesso do desenvolvimento dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), já que os sistemas de informação são muito importantes para deixar o seu desenvolvimento nas mãos de técnicos (Doll, 1985).

A partir do exposto, o presente estudo se propõe a identificar características das pesquisas científicas sobre o fragmento da literatura referente ao envolvimento de altos escalões com Sistemas de Controle Gerencial, respondendo à seguinte problemática de pesquisa: Quais características dos estudos acadêmicos que abordam a relação dos altos escalões em organizações com SCG?

O estudo se justifica pela contribuição à comunidade científica no que diz respeito à divulgação de características sobre um fragmento da literatura ainda emergente. A originalidade da pesquisa é atendida a partir do uso de um processo estruturado para identificação de um Portfólio Bibliográfico (PB) com reconhecimento acadêmico, conferindo ineditismo à pesquisa realizada.

## **ALTO ESCALÃO EM ORGANIZAÇÕES**

A ênfase no estudo de altos escalões em organizações surge do reconhecimento que a alta direção é responsável pelas políticas que guiam as atividades organizacionais, e dessa forma possuem

a autoridade para tomada de decisão relativas às práticas gerenciais da organização (Hambrick & Mason, 1984). A partir deste entendimento, Hambrick & Mason (1984) propuseram relações entre características demográficas do alto escalão (idade, educação, experiência, mandato e heterogeneidade da equipe) e a propensão para adoção de inovações. A base teórica justifica que as características demográficas são indicadores do *background* e experiências que formam a base cognitiva dos gestores (valores, crenças e habilidade para influenciar na tomada de decisão). Dessa forma, tais características podem ser utilizadas como *proxy* para mensurar cognição individual.

Adicionalmente, a literatura propõe que as variáveis demográficas são bons *proxies* para as características cognitivas e afetivas subjacentes que determinam a tomada de decisão dos gestores e, portanto, são preditivos de resultados organizacionais (Kleine & Weißenberger, 2014). No entanto, o uso de indicadores demográficos deixa uma perda em relação aos processos psicológicos e sociais reais que estão guiando o comportamento dos gestores, problema conhecido na literatura como ‘caixa preta’ (*black box*). Ou seja, com a utilização de variáveis demográficas a natureza dinâmica das ligações estudadas tende a permanecer misteriosa. Essas variáveis são derivadas principalmente da perspectiva codificada por Hambrick & Mason (1984), que argumentam que os resultados organizacionais são o reflexo de valores das equipes de alto escalão e suas bases cognitivas.

Estudos sobre altos escalões em organizações são vinculados à literatura sobre gestão estratégica e enfatizam o entendimento dos fatores que promovem a abertura para inovações e mudanças, a partir de características pessoais dos gestores do alto escalão. Essa perspectiva difere da abordagem institucional, que enfatiza o contexto social da organização nos arranjos de trabalho. (Young *et al.*, 2001).

Embora as duas perspectivas sejam amplamente difundidas e muitos estudos sugerirem um importante papel dos altos escalões, não se tem conhecimento se as características pessoais são mais ou menos importantes do que os arranjos de trabalho, resultando em uma falta de direcionamento dos esforços da organização para difusão de inovações e mudanças (Young *et al.*, 2001).

A fim de conciliar os dois pontos de vista opostos, Hambrick & Finkelstein (1987) introduziram o conceito de *managerial discretion*. Se a discricção é presente, um CEO ou equipe de alto escalão é capaz de influenciar os processos organizacionais e de contribuir para o resultado da empresa. Se a discricção é baixa, fatores contingentes ou contextuais serão refletidos em processos organizacionais

Considera-se o conceito de Equipe de Alto Escalão como grupo de executivos mais influentes na equipe gerencial, em última instância na organização, com autoridade e responsabilidade nas escolhas estratégicas e tomada de decisões globais, políticas fundamentais da organização, adoção de práticas, orientação das atividades de sistemas de informação e controle e pelos resultados organizacionais (Doll, 1985; Baysinger & Hoskisson, 1993; Johnson & Hoskisson, 1993; Young *et al.*, 2001; Abernethy *et al.*, 2009; Naranjo-Gil & Hartmann, 2009, Lee *et al.*, 2014).

## **USO DE SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL PELAS EQUIPES DE ALTO ESCALÃO**

Conceitos gerenciais incluem a visualização de SCG como um negócio dentro de um negócio, ou seja, há um envolvimento estratégico no que diz respeito à gestão dos SCG, como gerenciar recursos da informação, planejamento estratégico para as funções do SCG e abordagens contingencias para gerenciamento (Doll, 1985).

Neste estudo adota-se o conceito de Sistemas de Controle Gerencial como: rotinas, procedimentos, dispositivos ou sistemas que utilizam e fornecem informações formais, financeiras e não-financeiras para a tomada de decisão referente ao planejamento, controle e avaliação de desempenho, com objetivo de garantir a orientação e implementação estratégica por meio do

comportamento organizacional, agregando valor à organização (Simons, 1991; Naranjo-Gil & Hartmann, 2007b; Pavlatos, 2012; Morelli & Lecci, 2014).

As Equipes de Alto Escalão utilizam sistemas de controle gerencial para guiar o comportamento e as decisões dos seus subordinados, promovendo e implementando estratégias a partir do comportamento organizacional (Simons, 1991; Pavlatos, 2012; Kleine & Weißenberger, 2012; Hiebl, 2014; Morelli & Lecci, 2014). As Equipes de Alto Escalão moldam o comportamento organizacional por meio da disponibilização, interpretação e filtragem das informações de gestão providas pelos SCG (Naranjo-Gil & Hartmann, 2006).

Durante a formulação da estratégia, SCG são usados para explorar e avaliar alternativas estratégicas e a viabilidade das estratégias disponíveis, assim como as necessidades estratégicas da organização. Na implementação da estratégia, SCG devem apoiar a análise financeira, acompanhamento de resultados e informações sobre distribuição de recursos. Na fase de controle e *feedback*, SCG devem contemplar informações sobre os *drivers* de sucesso, bem como sobre as causas de falhas. (Naranjo-Gil & Hartmann, 2007a).

Planejamento e SCG são utilizados na maioria das grandes empresas para comunicar metas e objetivos. Estes sistemas não apenas comunicam o que é importante, mas também identificam "colapsos" ou variações que podem, então, ser resolvidos a fim de alcançar a visão (Abernethy, 2010). O escopo de utilização do SCG define o grau em que um SCG apoia decisões estratégicas e operacionais (Pavlatos, 2012). Em determinadas circunstâncias, Equipes de Alto Escalão utilizam SCG muito mais ativamente para intervir no processo de tomada de decisão organizacional. Com base na quantidade de atenção do alto escalão direcionada para determinado sistema de controle, poderá se configurar as formas de uso de SCG.

Um modo de uso 'diagnóstico' está relacionado com a implementação de uma estratégia focada no custo. O uso de informações financeiras tem um efeito positivo sobre a implementação de uma estratégia focada em custos, mas não na flexibilidade e qualidade. Inversamente, o uso de informações não financeiras está positivamente relacionado com a implementação de uma estratégia focada na flexibilidade, mas não no custo. O modo de uso 'interativo' é identificado quando o alto escalão utilizar SCG para pessoalmente e regularmente envolver-se nas decisões dos subordinados (Simons, 1991). Um estilo interativo parece benéfico para a realização de estratégias focadas na qualidade (Naranjo-Gil & Hartmann, 2007a).

Para balancear as diferentes tensões organizacionais entre foco diagnóstico x interativo, os CEOs demandados para estabelecer redução de custos deve ser experiente com as formas administrativas na utilização do SCG. Assim, o *background* acadêmico e profissional do CEOs pode ser determinante para enfrentar pressões de redução de custos e melhoria da qualidade (Naranjo-Gil & Hartmann, 2007a).

Evidências empíricas sugerem que o uso de SCG em uma organização (por exemplo, a utilização de medidas específicas de desempenho, a delegação de direitos de decisão, ou o uso de sistemas de planejamento) é, em certo ponto, dependente de diferenças individuais em características pessoais dos executivos de alto escalão, como seus estilos de liderança (Kleine & Weißenberger, 2014).

Em relação às características pessoais de diretores financeiros (CFOs), Naranjo-Gil e Hartmann (2009) entendem que os gestores mais jovens, entraram na profissão mais recentemente, e, portanto, têm uma maior chance de estar familiarizado com ambientes contemporâneos durante a sua educação. No que se refere à formação educacional, a literatura sugere que a formação educacional dos gestores afeta seus processos de decisão.

Há uma literatura escassa que investiga aspectos demográficos dos CEOs no design de SCG. Ainda assim, estudos se limitam a investigar somente uma característica demográfica ou um elemento do SCG por vez (Reheul & Jorissen, 2014). A pesquisa prévia em contabilidade tende a concentrar-se na importância relativa do SCG em vez da diferença na utilização dos sistemas pela administração dentro das empresas (Abernethy *et al.*, 2010).

## METODOLOGIA DE PESQUISA

Para geração de conhecimento sobre o tema Altos Escalões e Sistemas de Controle Gerencial, esta pesquisa utiliza o processo estruturado e sistematizado *Knowledge Development Process (Proknow-C)*, proposto por Ensslin L., *et al.* (2010, *apud* Lacerda, Ensslin, L., Ensslin, S., 2011).

O processo consiste em: (Etapa I) seleção de um Portfólio Bibliográfico (PB) reconhecido cientificamente sobre o tema, (Etapa II) análise bibliométrica do portfólio bibliográfico, identificando características do PB e, (Etapa III) análise sistêmica do conjunto de artigos do portfólio, visando a identificação de lacunas de pesquisa sobre a perspectiva adotadas pelo pesquisador (Ensslin *et al.*, 2014a; Ensslin *et al.*, 2014b; Silva *et al.*, 2014; Valmorbida *et al.*, 2014; Dutra *et al.*, 2015).

Estudos bibliométricos têm sua importância para a academia por identificar o estado da arte e caracterizar tendências de um determinado assunto, além de fornecer indicadores bibliométricos, permitindo a filtragem de grandes quantidades de informação, auxiliando pesquisadores, editores, professores e demais interessados.

A Etapa I inicia com a definição dos eixos de pesquisa e teste de aderência das palavras-chave definidas, utilizou-se da seguinte sentença para proceder a busca nas bases de dados, resultando em 32 combinações entre os eixos: (“*upper echelon*” OR “*top managers*” OR “*top management*” OR “*cfo*” OR “*ceo*” OR “*directors*” OR “*executive leadership*” OR “*ceo leadership*”) AND (“*management account\**” OR “*management control*” OR “*control systems*” OR “*managerial characteristics*”).

As buscas ocorreram no Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) nos dias 13 e 14 de outubro de 2015 nas bases de dados *Science Direct*, *Wiley Online Library*, *Gale*, *Scopus* e *Web of Science*, considerando os seguintes parâmetros: i) somente artigos científicos, e; ii) pesquisa de palavras-chave em título, resumo e palavras-chave.

Os resultados foram importados para o gerenciador de referências EndNote. A primeira etapa da filtragem do banco de artigos bruto consiste em excluir os artigos duplicados e outras publicações que não se enquadram como artigo científico. Nesta primeira etapa foram excluídos 314 artigos, formando-se um banco de artigos bruto e não repetidos de 5.824 artigos, compondo o escopo submetido à leitura do título. Após a leitura dos títulos, foram excluídos 5.724 artigos desalinhados pelo título. Assim, 100 artigos são considerados alinhados ao tema e submetidos à próxima etapa de verificação do reconhecimento científico dos artigos.

O reconhecimento científico se deu por meio do número de citações no *GoogleScholar*, fixando-se uma representatividade de 90% das citações totais como ponto de corte, resultando em 65 citações. Ou seja, aqueles artigos que possuíam 65 citações ou mais, foram considerados reconhecidos pela comunidade acadêmica e conduzidos à etapa da leitura dos resumos. Assim, dos 100 artigos considerados nessa etapa, 38 artigos possuem 90% das citações totais, que são chamados de *Repositório K*.

Na etapa de leitura do resumo dos artigos do *Repositório K* para filtragem em relação ao alinhamento do tema, 10 artigos foram incorporados ao *Repositório A*. Este repositório também servirá de base para compor o Banco de Autores (BA) do *Repositório A*, que é um dos parâmetros de análise dos artigos sem reconhecimento científico (*Repositório P*).

Os 62 artigos que não foram incluídos pelo número de citações são chamados de *Repositório P*, que foram analisados e mantidos se: i) o autor pertence ao BA dos artigos reconhecidos cientificamente e alinhados pelo resumo; e ii) o artigo é recente (considerou-se recente nessa pesquisa os artigos publicados a partir de 2013). Os artigos mantidos por esses critérios compõem o *Repositório B*. Pelo BA foi incluído um artigo, dos autores David Naranjo-Gil e F. Hartmann. Após a leitura do resumo, constatou-se o alinhamento do estudo ao tema de interesse. Pelo critério de tempo de publicação dos artigos o autor considerou como recente os artigos publicados a partir de 2013. Estavam nessa situação 25 artigos, que tiveram seus resumos lidos e filtrados quanto ao alinhamento ao tema. Foram adicionados 12 artigos ao Repositório B, resultando um total de 13 artigos.

Após realizado o reconhecimento científico dos artigos, forma-se o *Repositório C*, resultante da fusão entre o Repositório A e o o Repositório B. O Repositório C servirá para verificação do alinhamento do artigo integral (leitura do artigo). Após a leitura dos artigos, forma excluídos dois trabalhos por serem considerados desalinhados com o propósito da pesquisa. Assim, chega-se a 21 artigos que são chamados de *Portfólio Bibliográfico Primário*.

Procede-se à análise das referências do Portfólio Bibliográfico Primário, objetivando verificar a representatividade das referências e consequente inclusão de artigos que não foram identificados nas bases de dados. Foram extraídas 1.454 referências nos 21 artigos do Portfólio Primário. Após a exclusão de 278 referências repetidas, procedeu-se à leitura do título das 1.176 referências. Dessa maneira, os autores consideraram 66 artigos alinhados ao tema.

Verificou-se então, o número de citações dos 66 artigos provenientes das referências do Portfólio Primário, no *GoogleScholar*, com a finalidade de identificar o reconhecimento científico dos artigos advindos das referências. Aplicando o mesmo critério utilizado no Banco de Artigos Primários, considerou-se como ponto de corte para analisar a representatividade 90% das citações.

Foram considerados artigos com reconhecimento científico aqueles com 74 citações ou mais. Assim, 14 artigos são candidatos a incorporar o Portfólio Bibliográfico a partir das referências. Porém, como o ponto de corte (74 citações) ficou maior que o ponto de corte da primeira etapa (65 citações), considera-se válido o reconhecimento científico acima de 65 para a análise das referências também, mantendo-se o mesmo critério para exclusão dos artigos.

Dos 14 artigos que foram identificados com reconhecimento científico, 07 já faziam parte do Portfólio Primário, sendo desconsiderados nessa etapa. Assim, procedeu-se à leitura do resumo dos 07 artigos, onde foram excluídos 02 artigos por desalinhamento ao tema. Sendo assim, foram feitos os *downloads* dos cinco estudos e procedida a leitura integral, sendo todos artigos mantidos no Banco de artigos “A”. Por fim, chega-se ao Portfólio Bibliográfico (PB), a partir da fusão do Portfólio Primário (21 artigos) e os artigos selecionados no teste de representatividade das referências (05 artigos), evidenciado na Tabela 1.

Tabela 1: Portfólio Bibliográfico (PB)

Autores	Citações	Autores	Citações
Baysinger & Hoskisson (1990)	1283	Naranjo-Gil, Maas & Hartmann (2009)	66
Simons (1994)	756	Naranjo-Gil e F. Hartmann (2007b)	41
Merchant (1981)	726	Pavlatos (2012)	8
Simons (1991)	667	Lee <i>et al.</i> (2014)	6
Johnson & Hoskisson (1993)	501	Hiebl (2014)	6
Doll (1985)	229	Habib & Hossain (2013)	4
Young, Charns & Shortell (2001)	218	Kleine & Weißenberger (2014)	3
Merchant (1985)	189	Sanchez-Matamoros, Pinzon & Espejo (2014)	2
Naranjo-Gil & Hartmann (2007a)	174	Bedford (2015)	1
Naranjo-Gil & Hartmann (2006)	128	Laitinen (2014)	0
Abernethy, Bouwens & van Lent (2010)	83	Morelli e Lecci (2014)	0
Horovitz (1978)	80	Reheul & Jorissen (2014)	0
Beekun, Stedham & Young (1998)	74	de Harlez e Malagueño (2015)	0

De posse do Portfólio Bibliográfico, procedeu-se à Etapa II - análise bibliométrica dos artigos, considerando-se as seguintes características: (i) principais autores do tema; (ii) periódicos que publicam o tema; (iii) palavras-chave utilizadas; (iv) evolução temporal do tema; (v) aspectos metodológicos dos estudos do PB. O levantamento das informações foi realizado por contagem e analisado de forma quantitativa e qualitativa.

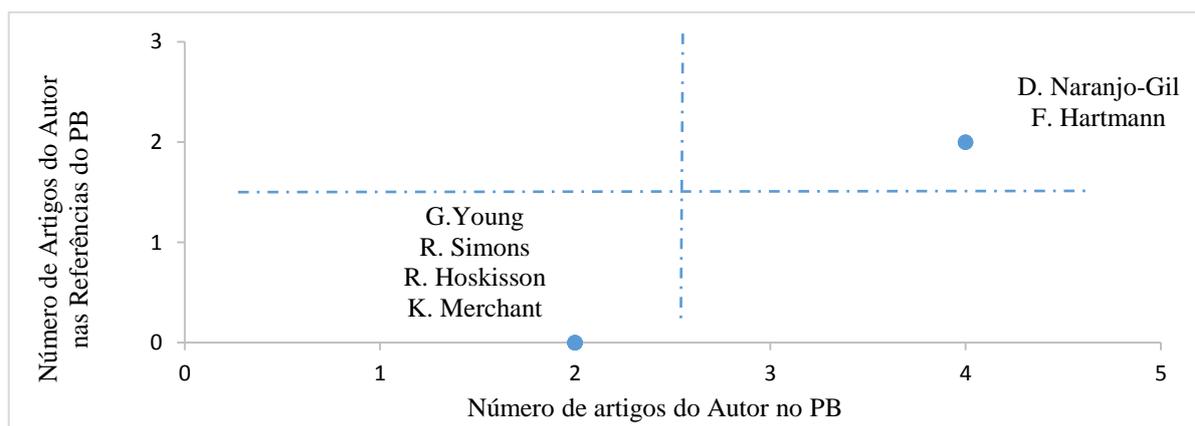
A Etapa III do *ProKnow-C* consiste em uma avaliação crítica dos artigos do PB, a partir de lentes (critérios) definidos pelo pesquisador, representando suas afiliações teóricas. O conceito que norteia a definição das lentes para o envolvimento do alto escalão com sistemas de controle gerencial é: Os altos escalões são os agentes responsáveis pelas escolhas estratégicas de uma organização, fazendo uso dos sistemas de controle gerencial para direcionar o comportamento organizacional aos interesses definidos. (Simons, 1991; Pavlatos, 2012; Kleine e Weibenberer, 2012; Hiebl, 2014; Morelli e Lecci, 2014).

Nesse sentido, a análise do envolvimento dos altos escalões com sistemas de controle gerencial busca identificar: (1) as características do alto escalão (equipe); (2) dos CEOs; (3) dos CFOs e (4) características dos executivos do alto escalão.

## ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA

As características investigadas são: (i) identificação dos pesquisadores em destaque; (ii) periódicos de destaque; (iii) palavras-chave mais utilizadas; (iv) evolução temporal dos artigos do PB; e (v) enquadramento epistemológico dos artigos do PB. Os pesquisadores destacados no PB e nos artigos citados pelos trabalhos do PB são demonstrados na Figura 1.

Figura 1: Cruzamento dos Autores Destaque



David Naranjo-Gil é professor catedrático de Economia Financeira e Contabilidade da *Universidad Pablo de Olavide*, Sevilla. Sua pesquisa se concentra no controle gerencial estratégico e análise experimental de sistemas de incentivos na gestão de comportamentos em equipes.

Frank Hartmann é professor no Departamento de Contabilidade e Controle da *Rotterdam School of Management, Erasmus University*. Suas atividades de pesquisa se concentram em investigar o *design* de sistemas de controle gerencial.

Gary Young é diretor do Centro Universitário do Nordeste para a Política de Saúde e Investigação de Saúde e Professor de Gestão Estratégica e Sistemas de Saúde na Universidade Northeastern. A pesquisa do Dr. Young se concentra em questões organizacionais, gerenciais e legais associadas com a prestação de serviços de saúde.

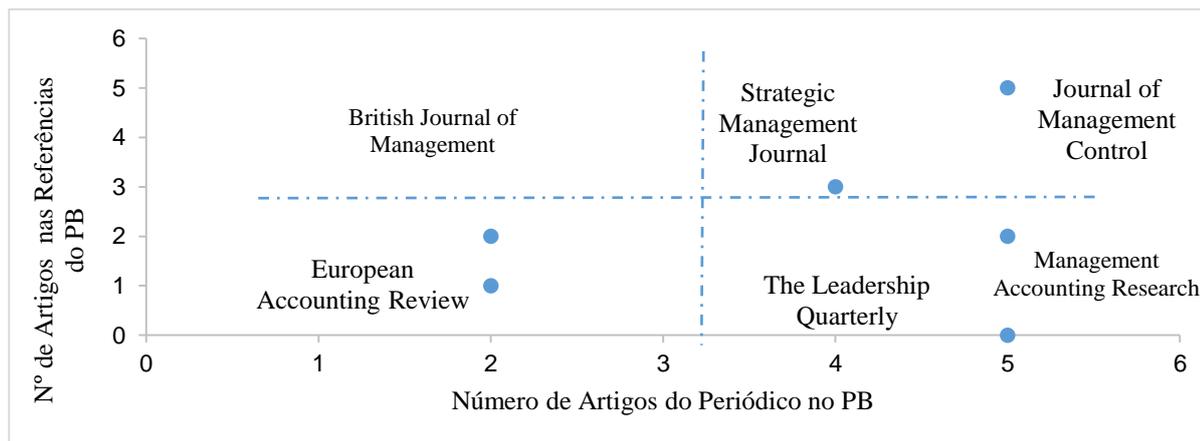
Robert Simons é o Professor Charles M. Williams de Administração de Empresas na Harvard Business School. Ao longo dos últimos 30 anos, Simons ensinou Contabilidade, Controle Gerencial e Implementação Estratégica tanto no MBA de Harvard e programas de educação executiva. Simons também é conhecido por seu trabalho sobre "*Levers of Control*".

Robert Hoskisson pesquisa Estratégia Corporativa e seus resultados em relação ao desempenho gerencial e compromisso com a inovação. Em particular, ele examinou fatores que proporcionam melhor desempenho empresarial e empreendedorismo em firma multidivisional.

Kenneth Merchant é um especialista em Contabilidade Gerencial, Sistemas de Controle Gerencial e Governança Corporativa. Ele recebeu inúmeros prêmios, incluindo três contribuições notáveis para a pesquisa Contábil, pela *American Accounting Association* (AAA). Lecionou em Harvard Business School e *University of California-Berkeley*. Atualmente é professor na *University of Southern California* e atua na *Entropic Communications*.

Em relação aos periódicos que se destacam na pesquisa, a Figura 2 evidencia o cruzamento entre os periódicos em destaque no PB e os periódicos em destaque nas referências alinhadas do PB.

Figura 2: Cruzamento dos Periódicos Destaque



O *Journal of Management Control* tem uma forte reputação como uma revista acadêmica dedicada aberta a investigação de alta qualidade em todos os aspectos de controle gerencial. A revista aborda temas como: o papel dos sistemas de controle gerencial na gestão de organizações, a concepção e utilização de sistemas de planejamento de produção, marketing, logística; interação entre aspectos estratégicos e operacionais de controle gerencial; o papel dos contadores gerenciais, contadores financeiros, auditores e consultores; mudanças e a sustentabilidade dos sistemas de controle de gestão.

O *Strategic Management Journal* publica trabalhos que são relevantes para a gestão estratégica e para os estudiosos de gestão estratégica. Seu foco é em trabalhos que desenvolvem teoria ou testes empíricos, exploram fenômenos interessantes, e avaliam as várias metodologias.

*Management Accounting Research* publica no campo da Contabilidade Gerencial, compreendendo trabalhos usando dados históricos, estudos de caso, experimentos, pesquisas de campo ou método empírico relevante, análise de modelagem, *frameworks*, artigos reflexivos, de revisão, comentários ou notas de pesquisa.

*The Leadership Quarterly* reúne trabalhos sobre liderança, voltados para acadêmicos, professores, consultores, prática de gestores e executivos. Também se concentra em avaliações anuais de uma ampla gama de temas de liderança em uma base rotativa e enfatiza áreas de ponta através de questões especiais.

*British Journal of Management* oferece pesquisa sobre temas orientados para a Gestão. Publica artigos de natureza multi-disciplinares, bem como a pesquisa empírica dentro de disciplinas tradicionais e funções gerenciais. Com contribuições de todo o mundo, a revista inclui artigos em toda a gama de disciplinas de Negócios e Gestão.

Para ampliar o entendimento sobre os periódicos que publicam no tema, verificou-se a relevância dos periódicos do PB a partir da verificação do *Journal Citation Reports (JCR)* e *Scientific Journal Rankings (SJR)*. Além disso, evidenciou-se a origem desses periódicos.

Quadro 1: Fator de impacto e origem dos Periódicos Destaque

Periódico	JCR	SJR	Origem
<i>Strategic Management Journal</i>	3.341	6.39	Reino Unido
<i>Management Accounting Research</i>	2.125	1.42	Estados Unidos
<i>European Accounting Review</i>	0.840	0.83	Reino Unido
<i>Journal of Management Control</i>	-	0.31	Alemanha
<i>The Leadership Quarterly</i>	3.138	3.43	Estados Unidos
<i>British Journal of Management</i>	1.584	1.51	Reino Unido

Sobre a origem dos periódicos, fica evidente a concentração entre Reino Unido (9 publicações) e Estados Unidos (9 publicações). Em seguida, as publicações no *Journal of Management Control* (Alemanha – 6 publicações.) As demais publicações são percebidas na Espanha, Holanda e Irlanda.

Outra característica do Portfólio Bibliográfico diz respeito às palavras-chave utilizadas pelos autores, que melhor enquadram o assunto do trabalho, ratificando o alinhamento dos termos e palavras-chave com o objetivo proposto da pesquisa.

*Quadro 2: Palavras-chave mais utilizadas por agrupamento*

<b>Palavras-chave agrupadas</b>	<b>Artigos no PB</b>	<b>Palavras-chave agrupadas</b>	<b>Artigos no PB</b>
<i>Top management team</i> *	8	<i>Leadership style</i>	2
<i>CEO</i> *	4	<i>Management control</i>	2
<i>Management control systems</i>	3	<i>Performance measurement systems</i>	2
<i>Performance</i>	3	<i>Personal background</i>	2
<i>Upper echelon</i> *	3	<i>Strategic priorities</i>	2
<i>Contingency theory</i>	2	<i>Management accounting</i> *	2
<i>Interactive use</i>	2		

Outra característica do Portfólio Bibliográfico investigada foi a evolução das publicações do tema, em relação ao período de publicação. Destaca-se que boa parte das publicações surgem depois dos anos 2000, sendo evidenciado um pico de publicações no último ano (2014), influenciado pela edição especial do *Journal of Management Control*, em 2014, que aborda a temática proposta.

Os vinte e seis artigos analisados podem ser caracterizados como: artigos empíricos (18), artigos teóricos/empíricos (5), artigos teóricos (2) e artigo de revisão da literatura (1). Nota-se que a predominância do portfólio é de artigos que investigam e testam na prática as teorias relacionadas ao tema, buscando evidências em diferentes contextos e testando novas variáveis.

Entre os países em que foram realizadas pesquisas empíricas estão: Estados Unidos (6), Espanha (5), Bélgica (2), Alemanha (1), Grécia (1), Holanda (1), Finlândia (1), Austrália (1) e Itália (1). Quatro trabalhos não explicitaram o país de investigação. Nota-se a inexistência de estudos desenvolvidos em países com economia em desenvolvimento, podendo ser uma oportunidade para pesquisas futuras.

Quanto ao setor de negócios onde foram feitas as pesquisas empíricas, identificaram-se trabalhos em: Hospitais (9), sete deles em hospitais públicos. O setor industrial foi investigado em quatro trabalhos. Um trabalho foi realizado no setor hoteleiro. Cinco pesquisas investigam diversos tipos de empresas. Seis artigos não identificam o setor de aplicação.

Em relação aos instrumentos de pesquisa utilizados, verifica-se a predominância da aplicação de questionários (*survey*) em quinze trabalhos. Quatro estudos apresentam aplicação mista, com o uso de questionários e entrevistas para adquirir maior profundidade nas análises. Dois trabalhos são realizados exclusivamente com entrevistas. Outros dois são estudos de caso longitudinais, apresentando um caráter interpretativo por parte do pesquisador.

Buscou-se também identificar o membro de alto escalão investigado. Boa parte das pesquisas (7) apresentam o CEO (*Chief Executive Officer*) como membro de investigação. Outra parte das pesquisas (8) investigam membros diversos das equipes de alto escalão (individualmente ou em conjunto). Outros respondentes são vistos em um trabalho cada: CFO (*Chief Finance Officer*), gestores de centro de lucro, presidente do conselho administrativo, chefe do setor de contabilidade gerencial.

Foram investigados os pressupostos teóricos utilizados no PB, visando conhecer as correntes teóricas que compreendem o tema. Em alguns trabalhos (8) não foi possível identificar uma teoria explícita pelos autores. A teoria que baseia grande parte dos trabalhos é a Teoria dos Altos Escalões, norteando dez trabalhos. Em seguida, a Teoria da Agência é utilizada por três estudos, sendo em um deles em conjunto com a Teoria do Mercado para controle corporativo. Dois estudos usam a Teoria Contingencial outros dois a Teoria do Controle Gerencial. A Teoria Institucional é vista em dois trabalhos, sendo um deles em conjunto com a Teoria dos Altos Escalões.

## ANÁLISE SISTÊMICA

A análise do envolvimento do alto em escalão com sistemas de controle gerencial busca identificar: (1) características das Equipes de Alto Escalão; (2) características dos CEOs; (3) características dos CFOs.

### *Características das Equipes de Alto Escalão*

As características das Equipes de Alto Escalão são investigadas no PB por Naranjo-Gil e Hartmann (2006), Naranjo-Gil & Hartmann (2007b), Hartmann e Naranjo-Gil (2009) e Lee *et al.* (2014). Outros estudos investigaram diferentes membros do alto escalão para compor sua amostra, com foco individual. São os trabalhos de Simons (1991), Beekun e Young (1998), Young *et al.* (2001), Abernethy *et al.* (2009), Bedford (2015), de Harlez & Malagueño (2015).

Naranjo-Gil & Hartmann (2006) sustentam que Equipes de Alto Escalão heterogêneas, as quais apresentam uma ampla variedade de recursos cognitivos, *background* e experiências em comparação com equipes de gestão homogêneas, ou seja, por sua diversidade de conhecimentos, acabam sendo mais hábeis para reconhecer oportunidades em momentos de pressão e promover mudanças estratégicas.

Naranjo-Gil & Hartmann (2006, 2007b) mostram que características da equipe de alto escalão estão relacionados com a concepção e utilização de SCG. Além disso, Hartmann e Naranjo-Gil (2009) afirmam que em relação à idade, vários estudos examinam a relação com a capacidade de inovação dos gestores e geralmente observam uma relação negativa. Gestores com mais idade se mostraram menos capazes de avaliar novas ideias rapidamente e integrá-las de forma eficaz na tomada de decisões. Conforme aumenta a idade, diminui-se a flexibilidade se tornando mais rígido e resistente a mudanças.

No que diz respeito ao uso de SCG, CFOs com mais idade e que provavelmente tiveram educação contábil mais tradicional, podem ter passado parte de sua carreira em uma função tradicional em que a escrituração e resultados financeiros foram as variáveis-chave de desempenho. Por outro lado, CFOs mais jovens, entram na profissão mais recentemente, e, portanto, têm uma maior chance de estar familiarizado com ambientes contemporâneos durante a sua educação. No que se refere à formação educacional, a literatura sugere que a formação educacional possui influência nos processos de decisão, de acordo com sua principal área de conhecimento (Hartmann & Naranjo-Gil, 2009).

Os resultados do estudo de Lee *et al.* (2014) fornecem evidências de que o apoio das Equipes de Alto Escalão pode ser verificado em um modelo de dois estágios combinando crença da Equipe de Alto Escalão em inovações e a participação em uma inovação de SCG integrado. Os resultados confirmam que a participação das Equipes de Alto Escalão em inovações de SCG é impulsionada por sua crença nas inovações. Este resultado é consistente com as chamadas feitas na literatura recente que sugere abertura da "caixa preta" sobre o apoio das Equipes de Alto Escalão, tratando-a como uma construção dualista, em vez de uma construção monolítica. Por exemplo, em pesquisas baseadas em contingência, liderança e apoio das Equipes de Alto Escalão são algumas das contingências organizacionais importantes que determinam a concepção e utilização de várias inovações em SCG.

Nota-se que os estudos de Naranjo-Gil e Hartmann exploram características demográficas das Equipes de Alto Escalão e contempladas pela Teoria dos Altos Escalões relacionando-as com os tipos de SCG utilizados e com o tipo de estratégia adotada. Em pesquisa mais recente, Lee *et al.* avançam em relação à Teoria dos Altos Escalões incorporando uma variável contingencial, além das variáveis demográficas do alto escalão, confirmando a influência de aspectos contingenciais e demográficos na inovação de SCG.

### *Características dos CEOs*

Dentre os artigos do Portfólio Bibliográfico, seis trabalhos concentram sua investigação nas características dos CEOs. São eles: Doll (1985), Simons (1994), Naranjo-Gil & Hartmann (2007a), Laitinen (2014), Reheul & Jorissen (2014), Sánchez-Matamoros *et al.* (2014).

O trabalho de Doll (1985) fornece orientações sobre a participação do alto escalão no desenvolvimento de SCG, assumindo um papel na melhoria da informação do SCG, mesmo sem conhecimentos técnicos, já que os problemas de concepção e implementação de SCG em todas as empresas são gerenciais e não técnicos.

Simons (1994) confirma a importância da utilização de SCG formais como alavancas de mudança organizacional, sendo usados ativamente por executivos de alto escalão recém-empossados para (i) superar a inércia organizacional, (ii) comunicar seus objetivos, (iii) define metas e calendário de implementação, (iv) garantir a atenção por meio de incentivos, e (v) aprendizagem organizacional sobre as incertezas estratégicas associadas com sua visão de futuro.

Naranjo-Gil & Hartmann (2007a) investigaram hospitais na Espanha e confirmam que CEOs com um *background* técnico dominante (em relação tanto a experiência e educação) estão mais em sintonia com as necessidades dos pacientes e, portanto, são mais propensos a tomar decisões que beneficiem a qualidade da assistência prestada aos pacientes. Como o *background* do CEO afeta a adoção de políticas estratégicas pelo hospital por meio do uso de SCG, CEOs nomeados para implementar tais políticas devem ser experientes ou treinados no uso da informação de gestão não financeira em um estilo interativo e participativo.

Laitinen (2014) analisou as relações entre as funções gerenciais do CEO, o uso de Sistemas de Contabilidade Gerencial e o desempenho da empresa, verificando que as funções do CEO estão intimamente associadas com a importância do sistema. Forte associação entre o papel de “usuário da informação” e a importância de Sistemas de Contabilidade Gerencial foi encontrada. Ele também está fortemente associado com dimensões tradicionais de tarefas gerenciais. Esta importância tem apenas uma fraca associação direta com o desempenho financeiro que está negativamente associado com o papel de “usuário da informação”.

Por outro lado, os CEOs nomeados para implementar o controle de políticas de redução de custos, deve ser experiente com as formas administrativas na utilização do SCG. Enfim, uma vez que estas diferentes origens têm implicações tão diferentes, os CEOs com um *background* equilibrado pode ser mais eficaz para enfrentar pressões no sentido tanto de redução de custos e melhoria da qualidade (Naranjo-Gil & Hartmann, 2007a).

### *Características dos CFOs*

Estudos que discutem o papel dos gestores financeiros em organizações (CFOs, *Controllers*, Contadores Gerenciais), geralmente argumentam que os gestores financeiros são, em certa medida, relutantes em assumir um papel proativo na gestão da organização e preferem ver seu próprio papel como o de um "cão de guarda" relativamente independente. (Pavlatos, 2012). No PB, somente dois

trabalhos focaram a investigação do alto escalão a partir da análise das características dos CFOs. São eles: Pavlatos (2012) e Kleine & Weißenberger (2014).

O trabalho de Pavlatos (2012) em hotéis da Grécia contribui no exame do papel do CFO no *design* de Sistemas de Gestão de Custos. Seus resultados apontam correlação positiva entre a extensão do uso de Sistemas de Gestão de Custos para tomada de decisão, controle e avaliação de desempenho e a qualidade da informação tecnológica, corroborando com a literatura. CFOs com estudos na área de negócios e mais jovens tendem a usar mais informações de custos para tomada de decisão, controle e avaliação de desempenho. Em contrapartida, não se verificaram associações entre o mandato do CFO, idade e tamanho da organização e a extensão do uso de sistemas de gestão de custos.

Os resultados de Kleine & Weißenberger (2014) em relação à influência direta de estilos de liderança no comprometimento organizacional são fracos em empresas da Alemanha, no entanto os efeitos positivos dos estilos de liderança são percebidos, em grande parte, concomitante com o uso informal de SCG (pessoal e cultural), atuado como ferramenta de mediação entre o comportamento de liderança e o comprometimento organizacional. Além disso os autores identificaram forte relação positiva entre os tipos de instrumento usado como SCG e o nível de comprometimento organizacional.

No tocante às características dos CFO, percebe-se a pesquisa a partir das variáveis demográficas (idade, educação, mandato) e comportamentais (estilos de liderança). A influência em SCG se dá na análise da extensão do uso de sistemas de gestão de custos, controles formais e informais, apresentando como resultante comprometimento organizacional.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo identificar características das pesquisas científicas sobre o fragmento da literatura referente ao envolvimento de altos escalões com sistemas de controle gerencial, a partir da identificação de um portfólio bibliográfico que represente o assunto, possibilitando uma análise bibliométrica do conjunto de artigos e análise sistêmica dos estudos identificados.

A partir das evidências apresentadas, sugerem-se estudos: (i) que investiguem diretamente os aspectos comportamentais dos altos escalões, não limitando as pesquisas a partir de *proxies* demográficas; (ii) que considerem além de características pessoais, também contingenciais para avaliação dos fatores mais influentes; (iii) que relacionem o insucesso de utilização de SCG por parte da organização; (iv) que contemplem Sistemas de Contabilidade Gerencial, e; (v) que explore de forma qualitativa a maneira em que ocorre a interação entre altos escalões e SCG.

Este campo de pesquisa mostra-se oportuno em relação às possibilidades de avanço teórico e prático, considerando o escopo limitado de variáveis testadas em conjunto, devendo ser objeto de investigação de pesquisas futuras, assim como o ambiente de processos organizacionais, no qual se inserem os SCG, podendo-se analisar diversos processos ainda não estudados em conjunto com altos escalões.

As considerações desse artigo se limitam quanto (i) ao processo utilizado para definição do Portfólio Bibliográfico; (ii) ao viés crítico dos pesquisadores na análise sistêmica e preferências de escolha. Embora as etapas da pesquisa busquem um processo sistematizado, há a necessidade de intervenção do pesquisador, implicando no viés contido nos resultados.

## REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M.A.; BOUWENS, J.; VAN LENT, L. (2010): "Leadership and control system design". *Management Accounting Research*, 21(1), 2-16.

- BAYSINGER, B.; HOSKISSON, R.E. (1990): "The composition of boards of directors and strategic control: Effects on corporate strategy". *Academy of Management Review*, 15(1), 72-87.
- BEDFORD, D.S. (2015): "Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance". *Management Accounting Research*, 28, 12-30.
- BEEKUN, R.I.; STEDHAM, Y.; YOUNG, G.J. (1998): "Board characteristics, managerial controls and corporate strategy: A study of US hospitals". *Journal of Management*, 24(1), 3-19.
- CHENHALL, R.H. (2003): "Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future". *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168.
- DE HARLEZ, Y.; MALAGUENO, R. (2015): "Examining the joint effects of strategic priorities, use of management control systems, and personal background on hospital performance". *Management Accounting Research*.
- DOLL, W.J. (1985): "Avenues for top management involvement in successful MIS development". *MIS Quarterly*, 17-35.
- HABIB, A.; HOSSAIN, M. (2013): "CEO/CFO characteristics and financial reporting quality: A review". *Research in Accounting Regulation*, 25(1), 88-100.
- HAMBRICK, D.C.; MASON, P.A. (1984): "Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers". *Academy of Management Review*, 9(2), 193-206.
- HAMBRICK, D. C.; FINKELSTEIN, S. (1987): Managerial discretion: A bridge between polar views of organizational outcomes. *Research in organizational behavior*.
- HIEBL, M.R. (2014): "Upper echelons theory in management accounting and control research". *Journal of Management Control*, 24(3), 223-240.
- HOROVITZ, J.H. (1978): "Strategic Control in Three European Countries: A New Task for Top Management". *International Studies of Management & Organization*, 8(4), 96-112.
- JOHNSON, R.A.; HOSKISSON, R.E.; HITT, M.A. (1993): "Board of director involvement in restructuring: The effects of board versus managerial controls and characteristics". *Strategic Management Journal*, 14(S1), 33-50.
- KLEINE, C.; WEIßENBERGER, B.E. (2014): "Leadership impact on organizational commitment: The mediating role of management control systems choice". *Journal of Management Control*, 24(3), 241-266.
- LAITINEN, E.K. (2014): "The association between CEO work, management accounting information, and financial performance: Evidence from Finnish top managers". *Journal of Management Control*, 25(3-4), 221-257.
- LEE, J.; ELBASHIR, M.Z.; MAHAMA, H.; SUTTON, S.G. (2014): "Enablers of top management team support for integrated management control systems innovations". *International Journal of Accounting Information Systems*, 15(1), 1-25.
- MERCHANT, K. A. (1981). "The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance". *Accounting Review*, 813-829.
- MERCHANT, K.A. (1985): "Organizational controls and discretionary program decision making: A field study". *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 67-85.
- MORELLI, M.; LECCI, F. (2014): "Management control systems (MCS) change and the impact of top management characteristics: The case of healthcare organizations". *Journal of Management Control*, 24(3), 267-298.
- NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. (2006): "How top management teams use management accounting systems to implement strategy". *Journal of Management Accounting Research*, 18(1), 21-53.
- NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. (2007a): "How CEOs use management information systems for strategy implementation in hospitals". *Health Policy*, 81(1), 29-41.
- NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. (2007b): "Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change". *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 735-756.

- NARANJO-GIL, D.; MAAS, V.S.; HARTMANN, F.G. (2009): “How CFOs determine management accounting innovation: An examination of direct and indirect effects”. *European Accounting Review*, 18(4), 667-695.
- PAVLATOS, O. (2012): “The impact of CFOs' characteristics and information technology on cost management systems”. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(3), 242-254.
- REHEUL, A.M.; JORISSEN, A. (2014): “Do management control systems in SMEs reflect CEO demographics?”. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 21(3), 470-488.
- SÁNCHEZ-MATAMOROS, J.B.; ARAÚJO PINZÓN, P.; ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO, C. (2014): “Management accounting change and agency in embedded situations”. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 43(3), 241-265.
- SIMONS, R. (1991): “Strategic orientation and top management attention to control systems”. *Strategic Management Journal*, 12(1), 49-62.
- SIMONS, R. (1994): “How new top managers use control systems as levers of strategic renewal”. *Strategic Management Journal*, 15(3), 169-19.
- YOUNG, G.J.; CHARNS, M.P.; SHORTELL, S.M. (2001): “Top manager and network effects on the adoption of innovative management practices: A study of TQM in a public hospital system”. *Strategic Management Journal*, 22(10), 935-951.



### **João Teles**

Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina, Professor da Faculdade Energia de Administração e Negócios (FEAN) e Coordenador de Atendimento a Clientes no Centro de Informática e Automação de Santa Catarina (CIASC). Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina, Especialista em Administração Tributária pela Universidade Cândido Mendes e Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina. Pesquisa nas áreas de Controladoria, Sistemas de Controle Gerencial e Educação Contábil.



### **Antônio Cezar Bornia**

Possui graduação em Engenharia Mecânica pela Universidade Federal do Paraná (85), mestrado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (88) e doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (95). Atualmente, é professor titular da Universidade Federal de Santa Catarina, lotado no Departamento de Engenharia de produção e Sistemas. Tem experiência na área de Engenharia de Produção, com ênfase em Análise de Custos e aplicações da Teoria da Resposta ao Item.

### **Rogério João Lunkes**



Formado em Ciências Contábeis, Mestrado e Doutorado em Gestão de Negócios-EPS pela Universidade Federal de Santa Catarina e Pós-Doutorado em Contabilidade pela Universidad de Valência (Espanha). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Administração da Universidade Federal de Santa Catarina. Autor de diversos livros (Manual de Orçamento, Manual de Contabilidade Hoteleira, Controladoria e Controle de Gestão) pela Editora Atlas, (Gestão Portuária) pela Editora Insular, (Contabilidade de Custos e Gestão Hoteleira) pela Editora Juruá e (Contabilidade de Gestão Hoteleira) pela Editora ATF-Portugal, além de artigos nacionais e internacionais em contabilidade gerencial, controle interno, gestão hoteleira e controladoria.