

UNIVERSIDADE DO OESTE DE SANTA CATARINA  
CAMPUS DE CHAPECÓ  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO

DARCIANA MARA WEBER

**INTERCONEXÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL COM DADOS  
DE MERCADO E MEDIDAS DE DESEMPENHO: O CASO DE UMA REDE DE  
FARMÁCIAS**

Chapecó – SC

2020

DARCIANA MARA WEBER

**INTERCONEXÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL COM DADOS  
DE MERCADO E MEDIDAS DE DESEMPENHO: O CASO DE UMA REDE DE  
FARMÁCIAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração, da Universidade do Oeste de Santa Catarina, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração, Área de concentração: Sustentabilidade e Competitividade, Linha de Pesquisa: Sustentabilidade e Organizações.

Orientadora: Prof. Dra. Ieda Margarete Oro.

Chapecó – SC

2020

DARCIANA MARA WEBER

INTERCONEXÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL COM DADOS DE  
MERCADO E MEDIDAS DE DESEMPENHO: O CASO DE UMA REDE DE  
FARMÁCIAS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação  
em Administração, da Universidade do Oeste de Santa  
Catarina, como requisito à obtenção do título de Mestre  
em Administração, Área de concentração:  
Sustentabilidade e Competitividade, Linha de Pesquisa:  
Sustentabilidade e Organizações.

Aprovada em: 24/07/2020

BANCA EXAMINADORA



---

Profa. Dra. Ieda Margarete Oro  
Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC



---

Prof. Dr. Nelson Santos Machado  
Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC



---

Prof. Dr. Carlos Eduardo Lavarda  
Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC

Dedico aos meus pais, origem da minha força e resiliência.

## AGRADECIMENTOS

Evoluir como pessoa e profissional não é uma tarefa fácil para ninguém. Requer dedicação, esforço, abdicção, ausências e sensação de incapacidade. Eu senti tudo isso. São sensações de todos os ciclos da vida. E por chegar até aqui, nada me vem em mente primeiro como a sensação de agradecer a Deus. Obrigada mais uma vez. Sou uma pessoa privilegiada por todas as oportunidades que essa vida oferece, sempre possibilitando realização dos sonhos.

Um agradecimento especial ao gestor da empresa objeto deste estudo que sempre me recebeu muito bem, me auxiliando com as informações necessárias. E estender o agradecimento aos demais colaboradores que foram muito prestativos e colaborativos.

Ao Sr. Gustavo Pierozan, gestor da Mapel pela compreensão e apoio nas ausências do trabalho. Sem esse tempo ausente não seria possível realizar este estudo. Em conjunto com os meus colegas que tiveram paciência e me auxiliaram nos momentos ausentes.

Agradeço à Diretoria de Educação Superior, por meio da Coordenação do Programa de Bolsas UNIEDU/FUMDES, pelo auxílio da bolsa de estudo, cujos recursos financeiros foram fundamentais para financiar o desenvolvimento desta pesquisa.

Para minha família, pai, mãe e irmã, que compreenderam minha ausência em muitos finais de semana. Vocês sempre me deram apoio, isso não se encontra em qualquer lugar. Em especial à minha filha, Maria Luiza, o amor da minha vida, que nunca reclamou da falta de tempo e soube compreender que eu precisava dedicar tempo ao estudo. É por você que eu acordo todos os dias.

Aos meus amigos, pela parceria e apoio nas ausências, por compreenderem que o afastamento em muitos momentos de confraternização foi necessário para me dedicar ao estudo. Obrigada pelas mensagens e conversas de apoio. Um agradecimento especial à minha amiga Kellen, que me encorajou a fazer este mestrado. Que bom que te ouvi.

Agradeço a Coordenação do Mestrado Profissional em Administração da Universidade do Oeste de Santa Catarina pelo acompanhamento e auxílio nesta caminhada. Em especial a Renata e Rosmari, pela dedicação e eficiência em todas as situações. Vocês são ótimas. A todos os professores do programa pelos ensinamentos, apoio, orientações e oportunidades criadas para que nós estudantes pudéssemos melhorar a cada dia.

Aos meus colegas da turma 06 do MPA, que tornaram as aulas mais alegres. Agradeço as parcerias de estudos e trabalhos desenvolvidos. Foi um período de muita troca de conhecimento e experiência que vou levar para a vida. Desejo sucesso a todos nós.

E por último, um agradecimento mais que especial, para a minha orientadora Dra. Ieda Margarete Oro. Você se tornou uma inspiração para mim como pessoa, profissional, pesquisadora e professora. Sua determinação e dedicação me impulsionaram a querer fazer melhor. Saiba que o que aprendi com sua ajuda nesta pesquisa foi muito além da dissertação. Nunca desista de ser assim.

Muito obrigada!

## LISTA DE FIGURAS

|   |    |
|---|----|
| Figura 1 - Pacote de Sistema de Controle de Gerenciamento .....       | 24 |
| Figura 2 - Estrutura dos sistemas de gerenciamento de desempenho..... | 32 |
| Figura 3 - Identificação das categorias .....                         | 56 |
| Figura 4 - Triangulação das fontes de pesquisa.....                   | 56 |
| Figura 5 - Desenho da pesquisa.....                                   | 57 |
| Figura 6 - Organograma Rede Saúde .....                               | 60 |
| Figura 7 - Interligação dos componentes do pacote de SCG.....         | 70 |
| Figura 8 - SCG e as metas organizacionais .....                       | 78 |
| Figura 9 - Influência dos dados nos componentes do SCG.....           | 80 |
| Figura 10 - Controles e relatórios personalizados .....               | 81 |
| Figura 11 - SCG e o desempenho organizacional .....                   | 83 |

## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| Quadro 1 - Descrição dos Pacotes de Sistema de Controle Gerencial .....                     | 26 |
| Quadro 2 - Benefícios do <i>big data</i> .....  | 29 |
| Quadro 3 - Questões do Sistema de Controle de Desempenho .....                              | 33 |
| Quadro 4 - Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i> .....                                  | 38 |
| Quadro 5 - Estudos relacionados ao pacote de sistemas de controle gerencial.....            | 39 |
| Quadro 6 - Constructo da pesquisa.....  | 50 |
| Quadro 7 - Indicadores de medidas de desempenho .....                                       | 50 |
| Quadro 8 – Relação de entrevistas realizadas .....  | 52 |
| Quadro 9 – Relacionamento dos objetivos com os pressupostos da pesquisa .....               | 54 |
| Quadro 10 - Composição da gestão da Rede Saúde .....  | 60 |
| Quadro 11 - Metas Financeiras e de Rentabilidade .....                                      | 65 |
| Quadro 12 – Metas por loja .....  | 66 |
| Quadro 13 - Medidas não financeiras.....  | 66 |
| Quadro 14 - Categorias de produtos, medida financeira e não financeira.....                 | 67 |
| Quadro 15 - Principais mecanismos formais vinculados ao sistema de controle gerencial ..... | 68 |
| Quadro 16 - Evidências empíricas do uso dos componentes do SCG.....                         | 69 |
| Quadro 17 - Desempenho versus SCG .....   | 77 |

## LISTA DE GRÁFICOS

|  |    |
|--|----|
| Gráfico 1 - Faturamento 2018 versus 2019 .....   | 74 |
| Gráfico 2 - Rentabilidade 2018 versus 2019 ..... | 74 |
| Gráfico 3 - Faturamento mensal das lojas .....   | 75 |
| Gráfico 4 – Rendimento mensal das lojas .....    | 76 |

## LISTA DE ABREVIATURA

|           |   |
|-----------|---|
| ABC Farma | Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico                      |
| ANVISA    | Agência Nacional de Vigilância Sanitária                            |
| BI        | <i>Business Intelligence</i>  |
| BSC       | <i>Balanced Scorecard</i>   |
| EBITDA    | <i>Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization</i> |
| ERP       | <i>Enterprise Resource Planning</i>                                 |
| KPI       | <i>Key Performance Indicator</i>                                    |
| PIB       | Produto Interno Bruto (PIB)   |
| PMS       | <i>Performance Management Systems</i>                               |
| POP       | Procedimentos Operacionais Padrão                                   |
| ROA       | Retorno sobre o Ativo   |
| ROE       | <i>Return On Equity</i>   |
| ROI       | Retorno sobre o Investimento  |
| RSPL      | Retorno sobre Patrimônio Líquido                                    |
| SCG       | Sistemas de Controle Gerencial                                      |
| SIG       | Sistema Integrado de Gestão   |

## RESUMO

Esta pesquisa analisou como ocorre a interconexão do uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) com dados de mercado e o desempenho organizacional em uma rede de farmácias. A pesquisa classifica-se como descritiva, com abordagem qualitativa, desenvolvida por um estudo de caso. Os dados foram coletados por entrevistas semiestruturadas, documentos e observações no período de novembro de 2019 e fevereiro de 2020. Foi utilizado triangulação de dados e análise de conteúdo como técnica e procedimento de análise de dados. No constructo da pesquisa foram investigados os componentes do pacote do Sistema de Controle Gerencial da tipologia de Malmi e Brown (2008): cultural, planejamento, remuneração e recompensa, cibernético e administrativo. Foram elaborados quatro pressupostos teóricos que auxiliaram na composição dos objetivos específicos da pesquisa e alinhamento com os resultados. As evidências empíricas na rede de farmácias indicam a utilização dos sistemas de controle gerencial como um pacote, vinculando os cinco componentes nos processos de gestão. Os dados de mercado estão presentes com maior ênfase na elaboração dos controles de planejamento e cibernético. Constatou-se a interconexão entre os Sistemas de Controle Gerencial, os dados de mercado e o desempenho em decorrência dos principais pontos: as metas individualizadas promovem concorrência entre os atendentes e motivam as pessoas para agir além de individualizadas e alinhadas com as metas da organização; os objetivos no planejamento, elaborados em conjunto com os dados de mercado, são desenhados para avaliação nas unidades de lojas, categorias de produtos e departamentos e por meio das metas de faturamentos e rentabilidade individual e por loja, a Rede Saúde comunica a estratégia e o desempenho para toda organização. Também se constatou que os indicadores de desempenho em tempo real em relação ao previsto possibilita rever o desempenho do gestor. A personalização dos controles com o auxílio dos dados de mercado e a individualização dos indicadores permitem elaborar uma estrutura de remuneração específica para os colaboradores. Concluiu-se que a interconexão entre o uso dos pacotes do sistema de controle gerencial está alinhada entre as ações operacionais e estratégicas e, em conjunto com os dados de mercado, colaboram para o desempenho da organização. Como contribuição para a prática gerencial este estudo mostra como o uso do SCG como um pacote pode favorecer o desempenho individual no alcance de metas e indicadores e por consequência, melhorar o desempenho da organização.

Palavras-chave: Sistemas de Controle Gerencial como um pacote. Dados de Mercado. Desempenho Organizacional. Setor Farmacêutico.

## **ABSTRACT**

This research analyzed how the use of Management Control Systems (MCS) interconnects with market data and organizational performance in a pharmacy chain. The research is classified as descriptive, with a qualitative approach, developed by a case study. Data were collected through semi-structured interviews, documents and observations from November 2019 to February 2020. Data triangulation and content analysis were used as a technique and procedure for data analysis. In the research construct, the components of the Management Control System package of the Malmi and Brown typology (2008) were investigated: cultural, planning, remuneration and reward, cyber and administrative. Four theoretical assumptions were elaborated that helped in the composition of the specific objectives of the research and alignment with the results. Empirical evidence in the pharmacy chain indicates the use of management control systems as a package, linking the five components in the management processes. Market data are present with greater emphasis on the design of planning and cybernetic controls. The interconnection between the Management Control Systems, the market data and the performance was found as a result of the main points: the individualized goals promote competition among the attendants and motivate people to act in addition to being individualized and aligned with the goals of the organization; the planning objectives, prepared in conjunction with market data, are designed for evaluation in store units, product categories and departments and through the billing goals and individual and store profitability, Rede Saúde communicates the strategy and the performance for the entire organization. It was also found that the performance indicators in real time in relation to the forecast make it possible to review the performance of the manager. The customization of controls with the help of market data and the individualization of indicators allow the elaboration of a specific remuneration structure for employees. It was concluded that the interconnection between the use of the management control system packages is aligned between the operational and strategic actions and, together with the market data, collaborate for the organization's performance. As a contribution to managerial practice, this study shows how the use of the MCS as a package can favor individual performance in achieving goals and indicators and, consequently, improve the organization's performance.

**Keywords:** Management Control Systems as a Package. Market data. Organizational Performance. Pharmaceutical Sector

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| AGRADECIMENTOS .....   | 5         |
| 1 INTRODUÇÃO.....  | 14        |
| 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA .....   | 16        |
| 1.2 OBJETIVO DA PESQUISA .....   | 18        |
| <b>1.2.1 Objetivo geral.....</b>   | <b>18</b> |
| <b>1.2.2 Objetivos específicos.....</b>  | <b>18</b> |
| 1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA .....  | 18        |
| 1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....   | 20        |
| <b>2 REVISÃO DA LITERATURA .....</b>   | <b>21</b> |
| 2.1 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL .....   | 21        |
| <b>2.1.1 Pacote de sistema de controle gerencial.....</b>                              | <b>23</b> |
| <b>2.1.2 Sistemas de controle gerencial e dados de mercado (<i>big data</i>) .....</b> | <b>27</b> |
| 2.2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO ORGANIZACIONAL .....                                       | 30        |
| <b>2.2.1 Medidas financeiras na avaliação de desempenho .....</b>                      | <b>35</b> |
| <b>2.2.2 Medidas não financeiras na avaliação de desempenho .....</b>                  | <b>37</b> |
| 2.3 ESTUDOS ANTERIORES .....   | 39        |
| 2.4 PRESSUPOSTOS DA PESQUISA.....  | 45        |
| <b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>   | <b>48</b> |
| 3.1 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA .....  | 48        |
| 3.2 SELEÇÃO DO CASO DE ESTUDO.....   | 49        |
| 3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA.....  | 49        |
| 3.4 TÉCNICA E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....                                    | 51        |
| 3.5 TÉCNICA E PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS RESULTADOS .....                            | 55        |
| 3.6 DESENHO DA PESQUISA.....   | 57        |
| <b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>  | <b>59</b> |
| 4.1 EMPRESA ESTUDO DE CASO .....   | 59        |
| 4.2 DESCRIÇÃO DO USO DOS SCG COMO UM PACOTE .....                                      | 61        |
| <b>4.2.1 Cultural .....</b>  | <b>62</b> |
| <b>4.2.2 Planejamento.....</b>   | <b>63</b> |
| <b>4.2.3 Remuneração e Recompensa .....</b>  | <b>64</b> |
| <b>4.2.4 Cibernético .....</b>   | <b>65</b> |
| <b>4.2.5 Administrativo .....</b>  | <b>67</b> |

|  |            |
|--|------------|
| 4.3 SCG E A INTERCONEXÃO COM DADOS DE MERCADO.....                 | 71         |
| 4.4 SCG E O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL .....                        | 73         |
| 4.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS E PRESSUPOSTOS DA PESQUISA .....      | 78         |
| <b>5 APLICABILIDADE DA PESQUISA .....</b>                          | <b>84</b>  |
| <b>6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>                          | <b>87</b>  |
| 6.1 CONCLUSÕES .....   | 87         |
| 6.2 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES DO ESTUDO .....                     | 89         |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>   | <b>91</b>  |
| <b>APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO .....</b>                    | <b>98</b>  |
| <b>APÊNDICE B – TERMO DE COMPROMISSO LIVRE E ESCLARECIDO .....</b> | <b>99</b>  |
| <b>APÊNDICE C - PROTOCOLO DE PESQUISA .....</b>                    | <b>101</b> |
| <b>APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA .....</b>                    | <b>102</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

O papel dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) está relacionado ao gerenciamento das mudanças organizacionais e tornou-se uma questão importante para profissionais e pesquisadores (Hoque & Chia, 2012). Pesquisadores de contabilidade gerencial buscam entender o uso SCG como uma das formas que as empresas têm para se manterem contínuas nos ambientes de negócios complexos (Widener, 2007). A complexidade nos modelos de negócios desencadeou a importância dos controles gerenciais efetivos e reconhecidos como parte dos sistemas operacionais para estabelecer os procedimentos de execução que complementam estrutura organizacional (Zanin, Comuzzi, & Costantini, 2017).

Desta forma, percebe-se com base na literatura, consenso da necessidade de uma visão mais ampla sobre o controle gerencial. Os conceitos de controle gerencial evoluíram a partir da perspectiva tradicional para uma perspectiva mais social e comportamental, incorporando tipos de controle, juntamente com considerações estratégicas e ambientais, a serem implementadas em organizações mais flexíveis (Demartini, 2014).

O controle gerencial também está direcionado a relatórios sobre o desempenho de todos os aspectos das atividades das organizações para monitorar os recursos usados para atingir objetivos estratégicos. Atento a isso, as informações da contabilidade gerencial fornecem as bases do controle gerencial, pois essas auxiliam na mensuração do desempenho, bem como comparações entre desempenho real e planejado (Zanin, et al., 2017).

Embora diversos estudos conceituem o SCG, esta pesquisa aborda a tipologia de pacotes de Malmi e Brown (2008) que descrevem o SCG como controles reguladores de comportamento desenvolvido pelos gerentes que alinham as diretrizes da organização com o comportamento dos funcionários. Neste sentido, sistemas baseados em informações, tornam-se SCG quando sua utilização interfere nas atividades organizacionais das empresas, mantendo ou alterando-as. Malmi e Brow (2008) explicam a abordagem de pacotes como mais ampla aos entendimentos de SCG e que desta forma, controles podem ser criados para apoiar os objetivos das empresas, de modo a controlar as atividades e impulsionar o desempenho organizacional.

Estudos sobre contabilidade gerencial tem apontado que o uso do SCG tem papel fundamental na melhoria do desempenho organizacional. Henri (2006); (Duréndez, Ruíz-Palomo, García-Pérez-De-Lema & Diéguez-Soto, 2016). O desempenho organizacional é um indicador fundamental de sucesso ou fracasso e é afetado pelos desafios enfrentados pelas empresas e implicam na avaliação do desempenho (Rehman, Mohamed & Ayoup, 2019)

Merchant e Van der Stede (2007) apresentam diversas formas de medir o desempenho, entre estas, com medidas baseadas em valor de mercado e com base em informações contábeis. Oyadomary (2008) destaca a importância de comparar indicadores com os da concorrência, visto que não basta olhar seu próprio número, mas sim que estes sejam melhores que o dos concorrentes.

Pesquisas acadêmicas sugerem que as empresas que usam dados e análises de negócios para orientar a tomada de decisões são mais produtivas e experimentam retornos mais altos sobre o patrimônio do que os concorrentes que não utilizam (Brynjolfsson, Hitt & Kim, 2011). Muitos dos estudos realizados sobre SCG como um pacote buscaram entender como eles interagem com o desempenho das empresas.

Os SCG passaram a incluir dados extras para as organizações, como análise de mercado, clientes, concorrentes, informações não-financeiras relacionadas a processos produtivos, controles pessoais e sociais informais (Ittner & Larcker, 2001; Chenhall, 2003). Para Anthony e Govindarajan (2008, p. 14) “o impacto da internet no mundo dos negócios foi significativo”. Neste contexto, os dados (*big data*) adentraram no mundo corporativo ao fornecer informações e estimativas mais precisas sobre marketing, operações, planejamento, orçamento e previsão de vendas, por exemplo (Vasarhelyi, Kogan & Tuttle, 2015).

No campo dos estudos relacionados SCG, o uso de dados pode introduzir mudanças importantes (Vitale et al., 2020). Desta forma, as informações que têm origem em dados (*big data*) representam um sistema importante devido à capacidade de afetar as práticas gerenciais das empresas (Vitale et al., 2020). As soluções incorporadas por essa análise mudam a maneira como o conhecimento é incorporado para extrair dados de valor (Vitale et al. 2020). Os dados (*big data*) desempenham essa função e, portanto, pode ter um impacto significativo nos SCG (Gärtner & Hiebl, 2018).

Organizações que atuam em ambientes competitivos enfrentam muitos desafios que reduzem o desempenho, como por exemplo, planejamento mal elaborado, questões culturais, monetárias, administrativas, estratégia de negócios, incerteza ambiental, liderança (Rehman et al., 2019). Desta forma, empresas que possuem acesso a dados de mercado podem ajustar as estratégias de atuação e por meio do uso do SCG influenciar no desempenho da organização.

O varejo farmacêutico se destaca ao tema de pesquisa como sendo um dos setores de maior competitividade em nível global. No Brasil, de acordo com Estudo de Mercado Institucional da IQVIA (2020), o mercado farmacêutico alcançou vendas de R\$ 215,6 bilhões em 2019, e o varejo farmacêutico cresceu 7,1%. O estudo aponta que apesar do avanço do associativismo das farmácias, as Redes ainda têm o domínio de grande parte do mercado, com

16% das cerca de 79 mil farmácias do país. Ademais, o Brasil é o sexto maior mercado farmacêutico do mundo (PFarma, 2020).

A concorrência acirrada no setor farmacêutico e o aumento da demanda têm impulsionado as farmácias a desenvolverem mecanismos para melhorar a posição competitiva e, conseqüentemente, aumentarem as vendas (Ribeiro & Prieto, 2013). As organizações enfrentam maior concorrência e dinamismo nas ações operacionais e estratégicas devido ao desenvolvimento tecnológico (Božič & Dimovski, 2019).

Segundo a Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico [ABC Farma] (2020), diante de uma perspectiva, de que o medicamento se tornará o produto menos rentável da farmácia, é preciso compensar os altos descontos oferecidos nos medicamentos com a inserção de outros produtos. Neste contexto, as farmácias se encaminham rumo a diversificação de produtos, posicionando-as estrategicamente como lojas de saúde e bem-estar (SEBRAE, 2014).

Neste sentido, os Sistemas de Controle Gerencial tem papel estratégico nas organizações e o uso pode orientar as organizações para atingir níveis decisórios mais assertivos (Bisbe & Malagueño, 2009). No varejo farmacêutico, em especial, devido à alta competitividade os SCG aliados uso de dados de mercado pode trazer diferencial ao desempenho das organizações.

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

De modo geral, os sistemas de controle gerencial (SCG) são elaborados com o objetivo de ajudar as empresas a se ajustarem ao ambiente em que estão inseridas de modo a alcançar os resultados almejados pelas partes interessadas (Merchant & Otley, 2006). Sistemas de controles financeiros, contábeis, diagnósticos econômicos devem compor ações comuns nos sistemas organizacionais dos mais diversos portes de empresas (Duréndez, Ruíz-Palomo, García-Pérez-De-Lema & Diéguez-Soto, 2016).

Chenhall e Morris (1986) explicam que para a geração de informação em uma organização, pode-se encontrar os dados históricos para a elaboração do SCG evidenciando assim o modo tradicional controle. São eventos ocorridos dentro da organização que após quantificados em valores monetários interagem com os dados internos. Porém, os autores explicam que um SCG por meio de um amplo escopo de informações relacionadas ao ambiente externo pode fazer os gestores perceberem estas informações como úteis para a tomada de decisão. Entre essas informações destaca-se dados de mercado e dados de desejos de consumidor, ações de concorrentes e avanços tecnológicos.

As empresas por meio das estratégias buscam se posicionar em relação aos seus concorrentes, analisando e compreendendo questões como quais os seus valores fundamentais, que riscos devem evitar, quais as variáveis de desempenho e as incertezas estratégias em que podem ser submetidas (Simons, 1995).

As constantes mudanças nos mercados marcados por cenários competitivos direcionam as organizações a se tornarem versáteis para atender às necessidades dos clientes e responder às mudanças exigidas do ambiente, levando em conta, a necessidade de uma cultura flexível e equilibrar demandas conflitantes inerentes ao complexo ambiente empresarial (Heinicke, Guenther & Widener, 2016).

Com os avanços da tecnologia, os registros e processos de contabilização também avançaram, atualmente, com sistemas evoluídos de *Enterprise Resource Planning* [ERP]. Os sistemas de informações corporativas fornecem grande quantidade de armazenamento de dados - extraídos de fontes de dados internas e externas – e podem alterar a maneira como os gestores operam, trabalham e criam valor para o cliente (Appelbaum, Kogan, Vasarhelyi & Yan, 2017).

Neste contexto, os fluxos de dados gerados por *big data* fornecem evidências adicionais para os registros contábeis, o SCG além de verificar comportamentos relacionados a resultados de objetivos específicos da organização, poderia criar medidas de desempenho adequadas. (Warren, Moffitt & Byrnes, 2015).

Brown, Chui e Manyika (2011) comentam que a varejo é um local óbvio para a personalização orientada a dados, porque o volume e a qualidade dos dados disponíveis nas compras pela internet, nas redes sociais e nas interações com smartphones específicos do local aumentaram. Bronzo et al. (2013) afirmam que o varejo, atacado e distribuidores são uns dos setores que têm um grande potencial de extrair mais benefícios da adoção de análise de dados, cuja estrutura conecta os fabricantes aos consumidores, fornecendo produtos e serviços do produtor ao consumidor

A tipologia do SGC proposta por Malmi e Brown (2008) em forma de pacotes lança a ideia de que os controles existem para garantir as ações dos gerentes sobre as atividades dos colaboradores, para que estas estejam em acordo com os objetivos e estratégias das empresas. No cenário competitivo em que as farmácias estão inseridas, a necessidade de ferramentas que auxiliem os gestores a alcançarem um melhor desempenho organizacional é fundamental.

Neste contexto, compreender como as organizações estão atuando e o uso SCG como um pacote em amplo escopo por meio de dados de mercado pode auxiliar essas organizações a se capacitarem para atingir desempenho superior.

Diante do contexto apresentado, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: *Como ocorre a interconexão do uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) com dados de mercado e o desempenho organizacional em uma rede de farmácias?*

## 1.2 OBJETIVO DA PESQUISA

A seguir enunciam-se o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa.

### 1.2.1 Objetivo geral

Analisar como ocorre a interconexão do uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) com dados de mercado e o desempenho organizacional em uma rede de farmácias.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral foram delineados os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever o uso dos componentes dos Sistemas de Controle Gerencial em forma de pacotes em uma rede de farmácias.
- b) Averiguar como ocorre a interconexão dos componentes Planejamento, Cibernético e Remuneração e Recompensa com o uso de dados de mercado para compor e personalizar os relatórios emitidos pelos sistemas de controle gerencial.
- c) Monitorar como ocorre o uso dos componentes do pacote dos sistemas de controles gerenciais no desempenho da organização.

## 1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O impacto da internet e o acesso a grandes volumes de dados extras, com infraestrutura para obter, armazenar e analisar dados de diferentes modos, facilita a coordenação e o controle por meio do processamento eficiente de informações (Anthony & Govindarajan, 2008). A internet também pode ser usada como complemento para personalizar os relatórios das empresas, pois a disponibilidade de acesso eletrônico aos bancos de dados contribui de certo modo para a formação de opiniões necessárias para a elaboração e o funcionamento de um sistema de controle adequado a realidade das organizações (Anthony & Govindarajan, 2008).

Conforme Oro e Lavarda (2019) a flexibilidade e a adaptabilidade do uso dos SCG acontecem principalmente no que se refere aos controles personalizados utilizados pelos gerentes e emitidos pelo sistema integrado de gestão (ERP).

As informações por meio de banco de dados representam um assunto de destaque e que recebe grande interesse de acadêmicos e profissionais, devido à sua capacidade de afetar as práticas gerenciais em grandes corporações e pequenas e médias empresas (Vitale, Cupertino & Riccaboni, 2020). Os dados sendo discutidos na contabilidade gerencial, principalmente pela possibilidade de conexão, entre os sistemas de informações e contabilidade gerencial (Gärtner & Hiebl, 2018).

A importância do tema ainda é explicada por Warren et al. (2015) ao descreverem que os fluxos de dados gerados por banco de dados podem fornecer evidências adicionais para os registros contábeis, além de desempenhar função nos SCG ao verificar comportamentos relacionados a resultados de objetivos específicos da organização, que poderia criar medidas de desempenho adequadas.

A escolha no tema vinculado ao setor de varejo farmacêutica ocorreu pela importância deste no mercado nacional, sendo um dos setores do comércio que tem o maior faturamento, gerando um crescimento acima do Produto Interno Bruto (PIB) no ano de 2019 (Febrifar, 2019). As farmácias deixaram de ser um ponto de vendas de medicamentos e passaram a oferecer soluções em saúde, bem-estar, higiene e beleza.

Justifica-se este estudo devido a inovação do tema dados de mercado com a interconexão dos Sistemas de Controle Gerencial como um pacote, composto por seus cinco elementos propostos por Malmi e Brown (2008) e Desempenho Organizacional, visto ser um tema contemporâneo e ainda carece de pesquisas. Dada a importância das informações para a contabilidade gerencial, o uso de dados de mercado é claramente percebido pelo fornecimento de informações relevantes para o processo de tomada de decisão, questão essa discutida pela SCG.

A relevância do estudo consiste em acrescentar as discussões sobre a interconexão do SCG no desempenho da organização, visto que representa um papel fundamental na melhoria do desempenho organizacional (Duréndez et al., 2016) e poucos estudos têm dado ênfase no conjunto de SCG como um pacote para medir o desempenho organizacional (Rehman et al., 2019). Neste sentido, o ineditismo do estudo consiste em ampliar a discussão da importância da personalização dos SCG em cada segmento, neste caso, no varejo farmacêutico. Entende-se que descrever e discutir a experiência com os SCG desta organização, pode contribuir para novos insights de pesquisa.

No campo teórico, esta pesquisa buscou contribuir aos estudos dos SCG evidenciando o uso como um pacote de Malmi e Brown (2008) em conjunto com dados de mercado para a formulação e personalização dos controles utilizados pela organização, destacando-se o setor varejista farmacêutico por meio de uma rede de farmácia vinculado ao alcance do desempenho organizacional.

Como contribuição social, este estudo apresentou uma abordagem do SCG ao varejo farmacêutico, segmento de grande representatividade no contexto comercial brasileiro. A contribuição social consiste em que o uso dos controles gerenciais é um processo social e consequentemente, comportamental, e neste caso, para atingir o desempenho, requer um controle rigoroso de informações que envolvem aspectos culturais e administrativos.

No campo prático gerencial, a pesquisa buscou mostrar como o uso do SCG como um pacote pode favorecer o desempenho individual no alcance de metas e indicadores e por consequência, melhorar o desempenho da organização. Por fim, este estudo amplia as pesquisas relacionadas à área de concentração em Sustentabilidade e Competitividade e a Linha de Pesquisa de Sustentabilidade e Organizações do Mestrado Profissional em Administração da Universidade do Oeste de Santa Catarina.

#### 1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

O trabalho está estruturado em seis capítulos. No primeiro capítulo apresentou-se a introdução, com o problema de pesquisa, objetivo geral, objetivos específicos, justificativa e a estrutura da dissertação. O segundo capítulo é composto pela fundamentação teórica com abordagem sobre os Sistemas de Controle Gerencial, big data, desempenho organizacional, estudos relacionados e pressupostos da pesquisa. O terceiro capítulo apresentou a delimitação da pesquisa, a seleção do caso, o constructo da pesquisa, técnica de coleta e análise de dados e o desenho da pesquisa. Na sequência, a apresentação da empresa os resultados da pesquisa, norteados pelos objetivos e as discussões da pesquisa com base nos pressupostos da literatura. Em seguida, a aplicabilidade da pesquisa. Por último, as conclusões, limitações e recomendações.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo tem como objetivo revisar a literatura sobre Sistemas de Controle Gerencial. A primeira seção apresenta a visão sobre os sistemas de controle gerencial, relatando os sistemas de crenças, limites, diagnósticos e interativos e o sistema de controle gerencial como um pacote. A segunda seção apresenta o desempenho organizacional, medidas financeiras e não financeiras. A terceira sessão apresenta a revisão dos estudos anteriores relacionados a sistemas de controle gerencial como um pacote.

### 2.1 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

O conceito de controle gerencial evoluiu, desde sua origem, junto com as mudanças do ambiente de negócios (Anthony & Govindarajan, 2008). Os primeiros conceitos de controle gerencial surgiram com Anthony (1965) com foco nas informações produzidas com base na produção e nas necessidades de controle interno, como custos e informações financeiras (Zanin et al., 2017). Ainda, a partir da década de 1970, com a inserção das novas tecnologias, o ambiente de negócios se modernizou e as empresas adotaram novas ferramentas gerenciais mais flexíveis e ajustadas às mudanças contemporâneas (Zanin et al., 2017).

A Contabilidade Gerencial é estruturada pelos Sistema de Controle Gerencial, cujos mecanismos e processos formais integrados utilizam informações para manter ou modificar processos decisórios tradicionais, ou seja, gerar informações para a tomada de decisão, planejamento e avaliação nas organizações (Widener, 2007). Nesse sentido, Oyadomari (2008) revela que o uso do Sistemas de Controle Gerencial se destaca no processo de geração do conhecimento nas organizações, por meio das decisões tomadas pelos gestores.

De acordo com Chenhall (2003), o SCG passou, ao longo do tempo, a gerar informações para a tomada de decisões gerenciais, o que não acontecia em seu princípio quando estas possuíam um cunho mais financeiro. Ainda, segundo o autor, essas informações geradas para a tomada de decisão incluem dados externos relacionados a clientes, concorrentes, mercado, do ramo de negócio, além de controles sociais e pessoais (Chenhall, 2003).

A literatura sobre controle gerencial remete, de alguma forma, ao processo de gestão que envolve passos comuns como estabelecer objetivos, decidir sobre estratégias para atingir esses objetivos, implementar essas estratégias, buscando certificar que nada de errado ocorra. (Merchant & Otley, 2006). Os SCG são sistemas formais baseados em rotina que ajudam para manter ou alterar as atividades das organizações (Heinicker et al, 2016)

Segundo Chenhall (2003), as primeiras revisões sobre trabalhos relacionados a sistema de controle gerencial foram realizadas por Waterhouse e Tiessen (1978) e Otley (1980) que estruturaram seus comentários categorizando as primeiras pesquisas sobre essas variáveis-chave. Em análise sobre o conteúdo de SCG desde 1980, é evidente que essas variáveis-chave foram confirmadas como descritores de elementos fundamentais e genéricos do contexto (Merchant & Otley, 2006). Neste bojo, os controles podem incluir ferramentas como desenvolvimento e controle estratégico, e processos de aprendizado, que vão além do escopo da contabilidade gerencial.

De acordo com Otley (1999), os SCG geram informações úteis na execução dos projetos e auxiliam os gerentes a desenvolver e manter padrões de comportamento viáveis. A estrutura tradicional para considerar essas questões foi desenvolvida por Anthony (1965) na *Harvard Business School* sob o título de "sistemas de planejamento e controle de gestão".

Merchant e Van der Stede (2007) explicam que nos SCG, os gerentes medem o desempenho, comparam com as medidas padrão e então tomam decisões corretivas, caso seja necessário. O controle organizacional tem sido definido como o processo de influenciar o comportamento das pessoas como membros de uma organização formal, através de processos e técnicas destinadas a aumentar a probabilidade de que as pessoas se comportarão de maneira coerente com a consecução dos objetivos organizacionais (Flamholtz, Das & Tsui, 1985).

Merchant e Van der Stede (2007) ainda citam que os SCG devem ser concebidos para medir e gerenciar o desempenho organizacional, de acordo com novos conceitos de criação de valor, especialmente para os usuários que desempenham papel estratégico na organização. O monitoramento do desempenho com base em fluxos de informações compatíveis está na base dos SCG (Beuren & Teixeira, 2014).

Para Chenhall (2003), os SCG ajudam os gestores a alcançarem as metas e resultados organizacionais almejados. O SCG, além de um sistema de informações para a tomada de decisões relacionadas a recursos, produtos, clientes, fornecedores, melhorias de processos, e outras decisões organizacionais, tem um papel importante no comportamento, principalmente dos gestores (Simons, 2000).

Os SCG são estruturados de acordo com as necessidades de informações das organizações e podem influenciar os comportamentos dos funcionários de maneiras desejáveis e, conseqüentemente, aumenta a probabilidade de que a organização atinja seus objetivos (Merchant & Van Der Stede, 2007). Desta forma, especifica-se a principal função do controle gerencial que é influenciar os comportamentos de maneiras desejáveis trazendo como benefício

uma maior probabilidade de que os objetivos das organizações sejam alcançados (Merchant & Van Der Stede, 2007).

Neste sentido, Bedford e Malmi (2015) ressaltam que controle gerencial indica um conjunto de processos que são usados pelos gestores de modo a influenciar as ações individuais e dos grupos de colaboradores das organizações, focado a atingir as metas organizacionais predeterminadas, ou seja, unem questões comportamentais com o alcance dos objetivos estratégicos da empresa. Anthony e Govindarajan (2008) consideram controles de gestão como o processo pelo qual os gerentes influenciam outros membros da organização para implementar estratégias, destacando as preocupações com ações comportamentais.

Nas diversas definições abordadas sobre Sistemas de Controle Gerencial, destacam visões de vários estudiosos em diferentes épocas no tempo, porém, observa-se que o entre os pontos importantes, sempre se destacou que um dos objetivos do SCG é que as empresas alcancem seus objetivos e implantem suas ações estratégicas.

### **2.1.1 Pacote de sistema de controle gerencial**

Com base na literatura de SCG, destaca-se o pacote de SCG proposto por Malmi e Brown (2008), onde a ideia principal determina que os sistemas não trabalham individualmente, mas conectados entre si. Neste sentido, se os sistemas não estiverem conectados, as relações entre as informações geradas podem ser duvidosas ou errôneas (Fisher, 1998).

Malmi e Brown (2008) destacam que os SCG têm o objetivo de produzir os resultados desejados pelas organizações e que ao contrário das pesquisas baseadas apenas em sistemas de contabilidade, onde os resultados não abrangem outros tipos de controles, como administrativos ou culturais, e nem a forma como estes se complementam ou substituem em diferentes contextos. Existe uma tendência de estudos voltados apenas para partes específicas dos sistemas de controle gerencial. (Malmi & Brown, 2008; Chenhall, 2003).

Neste sentido, Strauss, Nevries e Weber (2013) comentam que SCG como orçamento por exemplo, não atuam isoladamente, pois fazem parte de um pacote de sistemas de controle gerenciais que compreendem além dos controles formais, outros elementos de controle como os culturais, crenças e valores. Strauss et al. (2013) justifica ainda que, em situações em que uma empresa enfrenta crises, não possuir sistemas de controle alinhados pode tornar a continuidade da empresa prejudicada, devido a interesses desalinhados dos *stakeholders*.

A tipologia proposta por Malmi e Brown (2008) foi elaborada para entender como o controle é exercido pelos gerentes aos funcionários, ao mesmo tempo, que mapeia as

ferramentas, os sistemas e as práticas que os gerentes e gestores tem para direcionar, de modo formal ou não, as ações dos funcionários. Neste sentido, esta tipologia tem seu destaque no amplo objetivo dos SCG como um pacote, ao invés de evidenciar a discussão de sistemas individuais e classificam em cinco tipos de controles: planejamento, cibernéticos, recompensa e compensação, controles administrativos e controles culturais. Conforme Chenhall (2005) e Ittner et al., (2003) estes controles são considerados recursos significativos para as organizações.

De acordo com Malmi e Brown (2008) a proposta em forma de pacotes lança a ideia de que os controles existem para garantir as ações dos gerentes sobre as ações dos colaboradores, para que estas ações estejam em acordo com os objetivos e estratégias das empresas. A tipologia não inclui sistema ou relatórios criados especificamente para a tomada de decisão, mesmo que estes possam ter influência sobre o comportamento, estes relatórios não foram criados com este objetivo. A tipologia de pacote de SCG refere-se à diferenciação entre tomada de decisão e controle e refere-se aos controles que os gerentes usam para direcionar o comportamento dos funcionários (Zanin et al., 2017).

A tipologia proposta fornece uma lista de práticas de Contabilidade Gerencial que podem ser incluídas num pacote, cada uma delas agrupadas em uma categoria específica (Alves, 2010). Os componentes do pacote do SCG estão apresentados na Figura 1.

**Figura 1 - Pacote de Sistema de Controle de Gerenciamento**

| <b>Controles Culturais</b>       |                          |                          |                       |                           |                           |                          |
|----------------------------------|--------------------------|--------------------------|-----------------------|---------------------------|---------------------------|--------------------------|
| Clãs                             |                          | Valores                  |                       |                           | Símbolos                  |                          |
| Planejamento                     |                          | Controles Cibernéticos   |                       |                           |                           | Remuneração e Recompensa |
| Planejamento Estratégico         | Planejamento Operacional | Orçamentos               | Controles Financeiros | Controles Não-Financeiros | Controles Híbridos        |                          |
| <b>Controles Administrativos</b> |                          |                          |                       |                           |                           |                          |
| Estrutura de Governança          |                          | Estrutura Organizacional |                       |                           | Políticas e Procedimentos |                          |

Fonte: Malmi & Brown (2008, p. 291).

A Figura 1 apresenta a abordagem elaborada por Malmi e Brown (2008) do pacote de controle de gerenciamento, que tem objetivo principal demonstrar as principais áreas dos SCG, levando em consideração os aspectos de uma organização, sejam eles, sociais, econômicos, culturais, internos e externos.

Entre os diversos conceitos de planejamento, Malmi e Brown (2008) descrevem como uma forma de permitir que ocorra coordenação em todas as áreas operacionais de uma

organização, por meio de um alinhamento de metas, controlando as ações dos colaboradores de modo a garantir que estejam alinhados com os resultados almejados. Conforme Aldehayyat e Twaissi (2011) o controle de planejamento é considerado a ferramenta mais importante utilizada na gestão.

Os controles de planejamento podem ser divididos em duas etapas, o primeiro sendo mais tático que envolvem as ações para o alcance de objetivos de cunho imediato, ou seja, num período máximo de doze meses. A segunda abordagem envolve o planejamento longo, com estabelecimento de metas para médio e longo prazo, focado em estratégias (Malmi & Brown, 2008).

O planejamento na concepção de controle, Malmi e Brown (2008) ressaltam que tem um papel importante na orientação dos funcionários, pois ao definir um planejamento, deve-se envolvê-los no comprometimento das ações pretendidas para o alcance dos objetivos. Os controles de planejamento são indicadores importante para se medir a capacidade e desempenho organizacional (Ali, 2017)

De acordo com Malmi e Brown (2008) o entendimento de controles cibernéticos esteve ligado a conceitos de controles, e está relacionado a SCG quando existe a vinculação de comportamento e metas e responsabilidades sobre as variações de desempenho. Fisher (1998) destaca que os controles cibernéticos indicam um sistema que mensura o desempenho padrão do sistema com o desempenho real, além das informações de *feedback* sobre as variações que possam existir.

De acordo com Koufteros (2014) os controles cibernéticos têm importância para medir as capacidades organizacionais. Neste sentido, Hoque (2004) recomenda que se uma organização quiser aumentar o desempenho, deve concentrar o uso de controles cibernéticos. Malmi e Brown (2008) destacam quatro sistemas cibernéticos: os orçamentos, medidas financeiras, as medidas não-financeiras e os híbridos, que incluem medidas financeiras e não-financeiras juntas.

Os controles de recompensa e compensação tem o objetivo de motivar e aumentar a produtividade os funcionários de modo a alinhar com as metas da empresa (Bonner e Sprinkle, 2002). Recompensas e controles de compensação são precursores de desempenho significativo nas organizações e dessem ser foco para dos pesquisadores para medir capacidades organizacionais. (Hameed, Ramzan & Zubair, 2014; Rehman et al., 2019). Conforme Malmi e Brown (2008), na visão de SCG como um pacote, os controles de recompensa e compensação não são vistos como cibernéticos, porque oferecem recompensas além da questão monetária.

Controles administrativos são conceituados por Chhillar (2015) como mecanismos de controle que a gestão da organização usa para direcionar o comportamento e o cumprimento das metas. Neste sentido, Malmi e Brown (2008) explicam que estes direcionam as ações e comportamento dos colaboradores por meio de organização de grupos, monitorando o comportamento e a pessoa responsável pelo comportamento do grupo. Para estes controles, os autores citam os controles de desenho e estrutura da organização, os que envolvem a estrutura de governança corporativa e que de procedimentos e políticas.

Na compreensão de Malmi e Brown (2008), a cultura pode ser considerada um controle quando é usada para regular o comportamento dos funcionários. Na tipologia apresentada pelos autores, três aspectos são considerados para o controle cultura: controle de crenças (Simons, 1995) representados por meio de missão, visão e valores das empresas; controle baseado em símbolos (Schein, 1977) que indica o uso de algo para representar a cultura da empresa, como, por exemplo, o uso de uniformes; e controles de clãs (Ouchi, 1979) que trata das crenças e valores determinados por pequenos grupos dentro das empresas, baseados no histórico profissional.

Conforme Liao, Chang, Hu e Yueh (2012) e Nikpour, (2017) o controle cultural é um importante indicador na mensuração da capacidade e desempenho das organizações. Chenhall (2005) descreve também que o controle cultural é o recurso interno importante que facilita a tomada de decisão, controle e processos de avaliação que têm um impacto direto sobre o desempenho organizacional. Resumidamente, pode-se descrever, conforme Malmi e Brown (2008) os elementos, a descrição e os componentes do pacote de SCG, conforme Quadro 1.

**Quadro 1 - Descrição dos Pacotes de Sistema de Controle Gerencial**

| <b>Elemento</b>          | <b>Descrição</b>   | <b>Componentes</b>   |
|--------------------------|--|--|
| Planejamento             | Definição dos objetivos das áreas funcionais das organizações. Fornece padrões a serem alcançados em relação aos objetivos. Permite a equivalência do alinhamento das metas em todas as áreas da empresa, controlando assim as atividades individuais e em grupo   | Planejamento de curto prazo (menor de 12 meses) - foco na ação e metas.<br>Planejamento de longo prazo (maior de 12 meses) - foco no estratégico |
| Cibernético              | Medidas que permitem quantificação de um fenômeno subjacente, atividade ou sistema. Padrões de desempenho ou metas a serem cumpridas. Processo de feedback que permite comparação de resultados com atividades padrão. Análise de variação dos resultados do feedback. Capacidade de modificar o comportamento de atividades ou sistema. | Orçamentos, medidas financeiras, medidas não-financeiras, controles híbridos   |
| Recompensa e Remuneração | Estimular e aumentar o desempenho dos indivíduos e grupos por meio de inserção de recompensas ao esforço investido, de modo a controlar a direção, a duração e a intensidade   | Fornecer recompensas aos indivíduos pelas realizações das metas e objetivos estipulados  |

|                |  |   |
|----------------|--|---|
| Administrativo | Direcionamento do comportamento dos colaboradores por meio de organização dos indivíduos (desenho e estrutura da organização). Acompanhamento do comportamento dos colaboradores e dos responsáveis por estes (governança). Elaboração de processos com tarefas e comportamentos que devem ser executados ou não (políticas e procedimentos) | Desenho e estrutura organizacional, estrutura de governança e elaboração de políticas e procedimentos |
| Cultura        | Determinação dos valores, crenças e normas sociais que devem influenciar o comportamento dos funcionários  | Controles pautados em valores   |

Fonte: Adaptado de Malmi e Brown (2008).

O Quadro 1 resume a explicação referente ao pacote de Sistema de Controle Gerencial de Malmi e Brown (2008). Percebe-se que os controles culturais direcionam o comportamento dos indivíduos pela determinação de valores e crenças da organização, seguidos pela elaboração e execução dos controles de planejamento, cibernéticos e de remuneração e recompensa, que norteiam as ações, culminando nos controles administrativos, que definem processos e tarefas, por meio a estrutura de governança, estrutura organizacional e política de procedimentos.

### 2.1.2 Sistemas de controle gerencial e dados de mercado (big data)

Um dos efeitos positivos do uso de tecnologias de mídia social tem sido o crescimento do uso de dados que são coletados e analisados em massa com o objetivo de melhorar o desempenho dos negócios em uma ampla gama de funções corporativas, que incluem desde marketing, inovação, pesquisas de pessoal e gerenciamento de riscos (Arnaboldi, Busco & Cuganesan, 2017). A coleta e análise a partir de *big data* estão se expandindo a uma taxa exponencial e esse fenômeno de desdobramento tem implicações para a evolução das práticas da contabilidade financeira e gerencial (Warren et al., 2015).

A *big data* consiste em um repositório de dados com várias estruturas que tem a capacidade de extrair inferências de correlações não possíveis com conjuntos de dados menores ( McAfee & Brynjolfsson, 2012). O *big data* pode existir como grandes bancos de dados estruturados, por exemplo, dados que se encaixam em um esquema definido, como dados relacionais; dados semiestruturados como por exemplo dados marcados com XML; dados multiestruturados considerados dados integrados de diferentes tipos e níveis estruturais e dados não estruturados, caso de texto e vídeo, que representam a maior proporção de dados existentes e a maior oportunidade para explorar o *big data* (Moffitt & Vasarhelyi, 2013).

Os dados são provenientes dos próprios registros da organização, que geralmente são considerados limpos e confiáveis, como uma análise de séries temporais de dados financeiros passados, mas também podem ser de fontes externas, como comerciais, sociais dados escuros de mídia, operacionais, públicos e empresariais, que podem ser desestruturados, barulhentos e não refinados conforme coletados nas mídias sociais, espaço na nuvem dos usuários, se acessível, e outras fontes na internet (Moffitt & Vasarhelyi, 2013).

Os bancos de dados oferecem um nível potencial de realizar previsões informações pois oferece um conjunto de dados diversos e volumosos. A crescente importância dos bancos de dados afeta significativamente a contabilidade e refletido em como os dados são acumulados e registrados, como o gerenciamento, uso de dados para obter metas organizacionais e como os elementos de relatórios são processados e montados (Warren et al. 2015). Além disso, é aproveitado por muitos negócios setoriais, incluindo finanças e seguros, para análise de riscos e detecção de fraudes; utilitários e telecomunicações para análise de uso e detecção de anomalias; e varejo e marketing para análise de comportamento do consumidor (Moffitt & Vasarhelyi, 2013).

O uso de banco de dados permite que os gerentes decidam com base em evidências e não na intuição e, por esse motivo, potencializa a revolucionar as formas de gerenciamento (Warren et al., 2015). Corroborando, McAfee e Brynjolfsson (2012) afirmam que por causa da big data, os gerentes podem medir e, portanto, saber mais sobre seus negócios, e traduzir diretamente esse conhecimento para melhorar a tomada de decisão e, conseqüentemente, em desempenho.

Brynjolfsson, Hammerbacher e Stevens (2011) comentam que as organizações utilizam esses dados para melhorar o desempenho e lucratividade nos negócios, relatando que as empresas, por meio de dados e análises de negócios tem tido ganho efetivos de crescimento em produtividade. Os autores citam ainda que, a acumulação e avaliação da big data estão se tornando essenciais no estabelecimento e manutenção da vantagem competitiva.

McAfee e Brynjolfsson (2012) evidenciaram de que forma o uso da Big data poderia melhorar o desempenho nos negócios por meio de entrevistas estruturadas com 330 empresas públicas dos Estados Unidos sobre as práticas adotadas para o gerenciamento organizacional e tecnológico e para isso reuniram dados de desempenho dos relatórios destas empresas e perceberam que quanto mais as empresas utilizavam dados melhor eram as medidas de resultados financeiros e operacionais. O estudo ainda apontou que as empresas que tomavam decisões baseada em dados era aproximadamente de 5% mais produtivas e 6% mais lucrativas que seus concorrentes diretos.

A big data introduz a possibilidade de um tipo de tomada de decisão fundamentalmente diferente, usando dados controlados, as empresas podem testar hipóteses e analisar resultados para orientar decisões de investimento e mudanças operacionais, ajudando assim, os gerentes a distinguir causalidade e mera correlação, reduzindo assim a variabilidade dos resultados e melhorando o desempenho financeiro e do produto (Brown, Chui, & Manyika, 2011). Em geral, a análise de dados pode facilitar a descoberta de medidas importantes a serem incorporadas nos SCG, como exemplo, as empresas podem usar metadados, como o tempo gasto em um telefone, para rastrear a produtividade e traduzir isso em informações para as vendas, onde o maior uso do telefone pode indicar maior produtividade, enquanto, em setor de manufatura, usar o telefone pode prejudicar a produtividade (Warren et al., 2015).

Warren et al. (2015) citam que na contabilidade gerencial, o *big data* contribuirá para o desenvolvimento e a evolução de sistemas eficazes de controle gerencial e processos orçamentários enquanto na contabilidade financeira, o *big data* melhorará a qualidade e a relevância das informações contábeis, aumentando, assim, a transparência e a tomada de decisões das partes interessadas. Pode-se observar os principais benefícios da big data conforme Quadro 2.

**Quadro 2 - Benefícios do *big data***

| Área                     | Atuação do <i>big data</i>   |
|--------------------------|--|
| Áudio                    | Segurança / vigilância de ativos, produtividade dos funcionários, características individuais tais como integridade, humor, decepção, etc.   |
| Vídeo e Imagem           | Comunicações não-verbais, produtividade do processo de manufatura, ativo segurança / vigilância, produtividade dos funcionários, reconhecimento de objetos   |
| Texto                    | Fraude, satisfação do cliente, sentimento, satisfação do empregado   |
| Contabilidade Gerencial  | Sistemas de controle gerencial, orçamentos, processos de fabricação, produtividade dos funcionários, satisfação do cliente   |
| Contabilidade Financeira | Avaliação de ativos, completude e exatidão de registros contábeis, contabilidade estimativas, relatórios de transparência, questões contábeis do valor justo, convergência de padrões contábeis, evolução dos padrões contábeis, eficiência de auditoria e efetividade |

Fonte: Warren et al. (2015).

Nos processos de fabricação, os dados gerados por meio de algoritmos e sensores de linha de produção, criam processos de autor regulação nas máquinas fabris, reduzindo desperdícios e aumentando a produção. Na questão de satisfação com o cliente, os varejistas que utilizam a análise automatizada de big data extraem fluxos de dados gerados pelos consumidores nas mídias sociais e em respostas de campanhas de marketing, ajustando assim suas estratégias em tempo real (Brown et al., 2011)

As empresas com foco no cliente utilizam dados há muito tempo para segmentar e direcionar clientes, rastreando o comportamento dos clientes pelo fluxo que utilizam a internet, é possível reconhecer quando os clientes estão chegando a uma decisão de compra e levar a transação até a conclusão, agrupando produtos preferenciais, oferecidos com economia no programa de recompensa. (Brown et al., 2011). Quanto mais dados forem capturados do comportamento dos consumidores, maior será a oportunidade de descobrir novos conhecimentos a respeito de clientes. (Warren et al., 2015).

O *big data* também pode ser a chave para descobrir novas medidas motivacionais e identificar as que são prejudiciais (Warren et al., 2015). O uso de dados relacionados as questões comportamentais dos empregados podem ser associados com outros dados de relacionamentos para avaliar características de desempenho de gerenciamento. O número de e-mails enviados pelos gerentes pode ser uma *proxy* para avaliar a produtividade (Warren et al., 2015).

Os controles culturais regulam o comportamento (Ouchi, 1977; Malmi & Brown, 2008) e os dados gerados pelos sistemas da Web pode desempenhar um papel nos SCG para revelar comportamentos relacionados com determinados objetivos específicos, o que levaria à criação de medidas de desempenho correspondentes (Warren et al., 2015). Em outro exemplo, Warren et al. (2015) citam o BSC, que coleta dados de prospecção em quatro áreas: financeira, cliente, processo interno e aprendizado e crescimento, o *big data* pode identificar novos comportamentos que influenciam os resultados das metas.

Outro exemplo, citado por Warren et al. (2015) é o uso da Web durante o trabalho pode estar vinculado a metas de aprendizado e crescimento, os e-mails internos podem estar correlacionados à eficácia dos processos internos e à qualidade do atendimento ao cliente, e a qualidade do atendimento pode estar relacionada a sinais vocais extraídos de chamadas de atendimento ao cliente. As formas de *big data* (vídeo, imagens, áudio e texto) apontadas por Warren et al. (2015) complementam as informações financeiras tradicionais e podem fornecer maior transparência e utilidade para a tomada de decisões.

## 2.2 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Uma das etapas no processo de tomada de decisão consiste em definir o desempenho da empresa que normalmente é baseado nos objetivos e metas estratégias definidas pelo proprietário (Chua, Chrisman & Bergiel, 2009). Anthony e Govindarajan (2008) afirmam que é necessário buscar respostas para a avaliação de desempenho das empresas e para a

implementação das estratégias, pois com os resultados encontrados a empresa possa agir de acordo com as estratégias implantadas.

Segundo Richard, Devinney, Yip e Johnson (2009), o desempenho da organização é um fator que determina quão bem uma organização alcança seu objetivo. O SCG desempenha um papel significativo na melhoria do desempenho organizacional em economias desenvolvidas e em desenvolvimento (Rehman, Mohamed, & Ayoup, 2019). O sistema de controle de desempenho é um instrumento de gestão que oferece mecanismos para o controle e a geração de informações destinadas à tomada das decisões (Magro, Gorla & Lavarda, 2015).

Em muitas organizações, os processos de gestão de desempenho se baseiam em sistemas de orçamentos, porém, cada vez mais as organizações estão implantando outros sistemas de avaliação de desempenho mais abrangentes, como o *Balanced Scorecard* (BSC) de Kaplan e Norton (1997). Outros sistemas operacionais, como controle da produção, controle de qualidade, sistemas de logística e sistemas de relacionamento com o cliente, integram o pacote global do sistema gerencial (Ferreira & Otley, 2009).

O desempenho da organização torna-se um indicador significativo para as organizações na consecução de seus objetivos ou metas, tanto nas economias desenvolvidas quanto nas em desenvolvimento, em pequenas e médias empresas, bem como em grandes organizações. (Rehman et al., 2019). Em nível mais amplo, o SCG pode ser usado para examinar como as estratégias realizadas se comparam às estratégias pretendidas, com o objetivo de entender como a estratégia evolui na organização (Chenhall, 2003).

Os sistemas formais de desempenho e recompensa geram informações para que o desempenho de cada indivíduo seja avaliado de modo a atingir os resultados planejados e como base para uma reavaliação mais flexível desses planos, que podem ser usados por algumas pessoas para controlar outras pessoas dentro da organização (Chenhall 2005). O SCG precisa estar delineado pelas metas e objetivos, estrutura organizacional, a tecnologia disponível e o ambiente externo. Variáveis-chave são medidas que refletem os objetivos da empresa como exemplo: *market share*, inovações e *Earning Before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization, [EBITDA]* (Moreira & Melo, 2017).

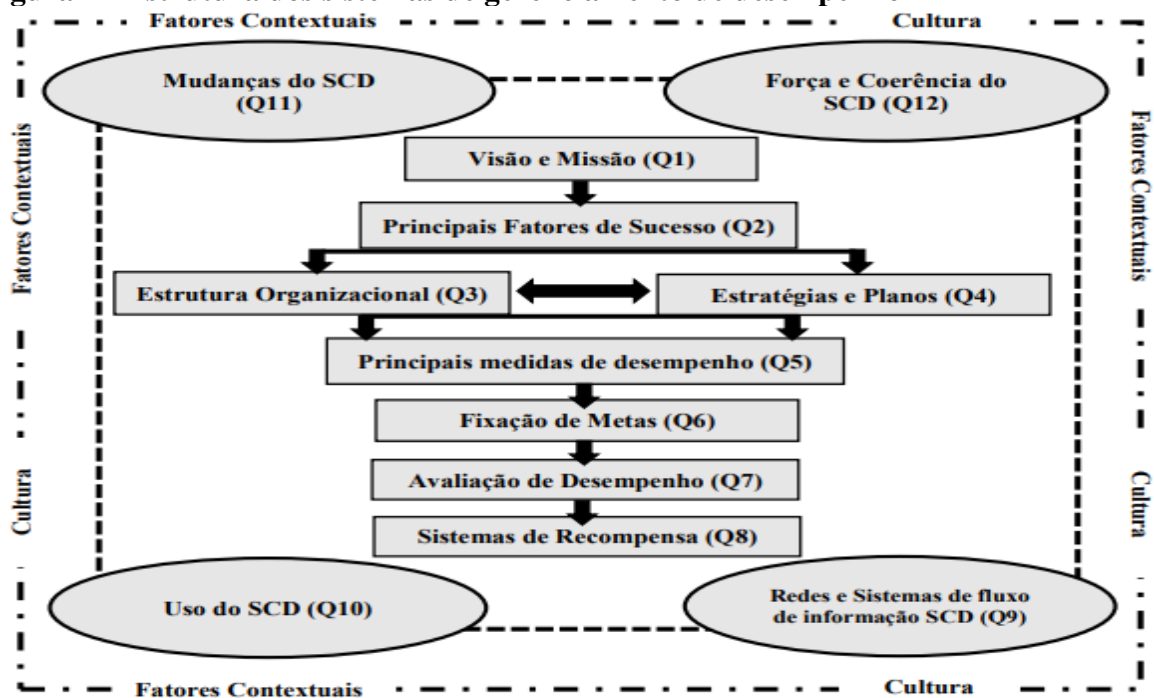
Ferreira e Otley (2009) descreveram que os sistemas de controle gerencial e o desempenho das organizações são interligados e complexos e que os estudos relacionados geralmente são simples e parciais. Desta forma, apresentaram uma estrutura de sistema de gestão de desempenho como uma ferramenta de pesquisa que descreve o uso do sistema de gestão e desempenho e que possibilita a descrição dos principais aspectos dos SCG.

O modelo apresentado surgiu da compreensão da melhoria do sistema proposto por Otley (1999) que era direcionado para estudar as operações do SCG. A estrutura evidenciava cinco questões centrais que eram consideradas como parte do processo de desenvolvimento de um sistema de gerenciamento de desempenho e colaboravam com a compreensão da descrição do SCG (Ferreira & Otley, 2009).

O modelo de desenho e uso do SCG orientado para a avaliação do desempenho, proposto por Ferreira e Otley (2009), denominado *Performance Management Systems – PMSs* (Sistema de Gestão de Desempenho) tem o objetivo de proporcionar uma visão mais abrangente do negócio, considerando o contexto e a cultura em que a empresa está incorporada. A nomeação da estrutura como sistemas de gestão de desempenho busca refletir uma mudança das abordagens tradicionais para uma perspectiva mais significativa da função do controle na gestão organizacional.

O modelo também objetiva oferecer maior ênfase gerencial, integrando várias dimensões da atividade gerencial com o sistema de controle: visão e missão, fatores-chave de sucesso, estrutura da organização, estratégias e planos, principais medidas de desempenho, definição de metas, avaliação de desempenho, sistemas de recompensas, fluxo de informações sistemas e redes, uso do PMS, e força e coerência dos resultados (Ferreira & Otley, 2009). Na Figura 2 pode-se observar a estrutura dos sistemas de gerenciamento de desempenho (SCDs).

**Figura 2 - Estrutura dos sistemas de gerenciamento de desempenho**



Fonte: Ferreira e Otley (2009).

Para o desenvolvimento da estrutura, Ferreira e Otley (2009) aprimoraram as questões instauradas por Otley (1999) com o objetivo de ampliar a compreensão dando ênfase gerencial, integrando várias dimensões das atividades gerenciais. O desenho da estrutura pode ser compreendido baseando-se nas doze questões elaborada para o SCD (Ferreira & Otley, 2009) conforme Quadro 3.

### Quadro 3 - Questões do Sistema de Controle de Desempenho

| Fator                                 | Questão   | Foco da Questão   |
|---------------------------------------|---|---|
| Q1 – Missão e Visão                   | Qual é a visão e missão da organização e como isso é levado à atenção dos gerentes? E funcionários? Que mecanismos, processos e redes são usados para transmitir os objetivos e objetivos gerais da organização a seus membros?                                       | Obter informações sobre como os valores e propósitos organizacionais são estabelecidos e comunicados como um meio de influenciar o comportamento dos participantes organizacionais.   |
| Q2 – Principais Fatores de Sucesso    | Quais são os principais fatores que são considerados centrais para o sucesso global da organização e como eles são trazidos à atenção dos gerentes e funcionários?  | Conhecer os principais fatores de sucesso que são uma codificação da visão e missão da organização e reconhecer como as medidas são comunicadas ao grupo.   |
| Q3 – Estrutura Organizacional         | Qual é a estrutura da organização e que impacto ela tem no projeto e no uso de sistemas de gerenciamento de desempenho (SCDs)? Como ela influencia e como ela é influenciada pelo processo de gerenciamento estratégico?  | Estabelecer formalmente as funções e tarefas que precisam ser desempenhadas pelos atores organizacionais.   |
| Q4 – Estratégias e Planos             | Quais estratégias e planos a organização adotou e quais são os processos e atividades que ela decidiu que serão necessários para garantir seu sucesso? Como as estratégias e planos são adaptados, gerados e comunicados aos gerentes e funcionários?                 | Relacionar as ações que a administração identificou como necessárias para melhorar o desempenho.  |
| Q5 – Principais Medidas de Desempenho | Quais são as principais medidas de desempenho da organização, derivadas de seus objetivos, fatores-chave de sucesso e estratégias e planos? Como são especificados e comunicados e que papel desempenham na avaliação de desempenho? Existem omissões significativas? | Identificar as medidas financeiras ou não financeiras usadas em diferentes níveis para avaliar o sucesso na consecução dos objetivos, fatores de sucesso, estratégias e planos, satisfazendo as expectativas dos diferentes <i>stakeholders</i> |
| Q6 – Fixação de Metas                 | Qual nível de desempenho a organização precisa alcançar para cada uma de suas principais medidas de desempenho (identificadas na pergunta acima), como é possível definir metas de desempenho adequadas para elas e qual é o desafio dessas metas de desempenho?      | Compreender o aspecto crítico da gestão de desempenho, que pode ser entendido como a tensão universal entre o que é desejado e o que é pensado para viabilizar determinadas metas em relação aos aspectos de desempenho organizacional.         |
| Q7 – Avaliação de Desempenho          | Que processos, se houver, a organização segue para avaliar o desempenho individual, de grupo e  | Conhecer a avaliação de desempenho da pessoa, de vários grupos de indivíduos e da organização.  |

|  |  |   |
|--|--|---|
|  | organizacional? As avaliações de desempenho são principalmente objetivas, subjetivas ou mistas e quão importantes são as informações e controles formais e informais nesses processos?   |   |
| Q8 – Sistemas de Recompensas                       | Que recompensas - financeiras e / ou não financeiras – os gerentes e outros funcionários obterão ao atingir metas de desempenho ou outros aspectos avaliados de desempenho (ou, inversamente, quais penalidades sofrerão ao falhar em atingi-los)? | Entender a relação entre recompensa, motivação e desempenho e como os sistemas de recompensa são usados para motivar os indivíduos ao alcance dos objetivos organizacionais.  |
| Q9 – Redes e Sistemas de Fluxos de Informações SCD | Que fluxos de informação específicos - <i>feedback</i> e <i>feedforward</i> -, sistemas e redes têm a organização para apoiar a operação de seus SCDs?   | Observar a diferença entre o <i>feedback</i> (informações utilizadas para permitir a realização de ações e adaptações corretivas) e <i>feed-forward</i> (informação usada para habilitar a organização a aprender com sua experiência, gerar novas ideias e recriar estratégias e planos) |
| Q10 – Uso do SCD                                   | Que tipo de uso é feito da informação e dos vários mecanismos de controle existentes? Esses usos podem ser caracterizados em termos de várias tipologias na literatura? Como os controles e seus usos diferem em diferentes níveis hierárquicos?   | Compreender o uso das informações geradas pelos controles.  |
| Q11 – Mudanças do SCD                              | Como os SCD se alteraram à luz da dinâmica de mudança da organização e seu ambiente? As mudanças no projeto ou uso de SCD foram feitas de maneira proativa ou reativa?   | Compreender como as questões de mudança do SCD se aplicam a infraestrutura de design e a forma como a informação é utilizada para a gestão de desempenho  |
| Q12 – Força e Coerência do SCD                     | Quão fortes e coerentes são os vínculos entre os componentes dos SCD e as maneiras como eles são usados?   | Conhecer a força e coerência dos vínculos do SCD e o alinhamento entre os diferentes componentes do SCD   |

Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley (2009).

De acordo com o Quadro 3 e a descrição das perguntas, percebe-se que as quatro primeiras questões abordam assuntos relacionados a estratégia vinculadas a visão, missão, quais os objetivos da organização e como são implementadas para que possam garantir o sucesso. Beuren e Teixeira (2014) resumem a estrutura de Ferreira e Otley (2009) descrevendo que as quatro primeiras questões abordam assuntos relacionados a estratégia vinculadas a visão, missão, quais os objetivos da organização e como são implementadas para que possam garantir o sucesso da organização, enquanto as questões 5 até 8 estão relacionadas a avaliação de desempenho, a passo que as questões 9 e 10 buscam retratar as informações geradas pelo SCG e finalizam retratando que as questões 11 e 12 tratam da coerência, força e flexibilidade dos sistemas de controle gerencial de avaliação de desempenho para responder à dinâmica da organização e do seu ambiente.

O desenvolvimento teórico que está composto nas doze questões oferece um ponto de partida para a avaliação do equilíbrio, harmonia, consistência e coerência das ligações do SCD como um pacote, esclarecendo algumas ligações fundamentais entre os componentes (Ferreira & Otley, 2009).

Uma compreensão mais ampla do sistema de controle de desempenho pode colaborar com a compreensão sobre o entendimento de uma série de controles para apoiar as atividades, objetivos e impulsionar o desempenho organizacional (Malmi & Brown, 2008). Hared, Abdullah e Huque (2013) explicam que a atual visão do sistema de controle de desempenho busca resolver os problemas das organizações de dentro para fora, enquanto na versão convencional que reforçam técnicas individuais relacionadas a planejamento, orçamento, medidas de desempenho.

O processo de avaliação de desempenho também possibilita verificar durante o andamento dos planos estratégicos, desta forma, se os resultados indicarem alguma estratégia em desacordo com o pretendido, é possível os gestores analisarem as causas e proporem ações que possibilitam uma melhor execução dos planos estratégicos definidos (Moreira & Melo, 2017).

Os indicadores de desempenho constituem um dos componentes do sistema de controle gerencial, e por isso o desempenho formal é visto como um importante mecanismo que pode ser usado para tornar visível o conjunto de relações meio e fim que a organização desenvolve como parte dos métodos para implementar seu planejamento estratégico (Simons, 1995). O SCG é um indicador que possui papel fundamental na melhoria do desempenho das organizações. (Koufteros, Verghese, & Lucianetti, 2014).

Na sequência aborda-se Medidas financeiras e não financeiras na avaliação de desempenho.

### **2.2.1 Medidas financeiras na avaliação de desempenho**

Medidas financeiras são percebidas como úteis para fornecer informações sobre o nível de esforço relacionado a tarefas que afetam o desempenho financeiro de curto prazo (Dikolli, & Vaysman, 2006; Van Rinsum & Hartmann (2011), por exemplo, evidenciam que o uso de medidas financeiras de desempenho aumenta o foco dos gestores no curto-prazo.

Geralmente, atribui-se uma orientação gerencial de curto prazo ao uso de medidas financeiras de desempenho para os propósitos de incentivo (Aguiar & Frezzati, 2014). Sliwka

(2002) explica que as medidas financeiras de desempenho são indicadores de ocorrência de muitos aspectos do desempenho organizacional.

De acordo com Richard et al. (2009) o desempenho é um tipo de indicador de eficácia, com vantagens e que abrange três áreas específicas de resultados, ou seja, desempenho financeiro que envolve avaliação de lucro, retorno sobre ativos, retorno sobre investimento; desempenho do produto no mercado que remete a vendas e participação de mercado; retorno ao acionista que envolve análise sobre o retorno sobre patrimônio líquido, valor econômico agregado.

As medidas financeiras integram um conjunto de informações para analisar o desempenho da empresa, de modo que, analisar os índices envolve métodos de cálculo e interpretação de índices financeiros (Gitman, 2009). Os indicadores financeiros, podem ser classificadas em liquidez, atividade, endividamento, lucratividade e valor de mercado e a classificação destes índices pode ser compreendido como os índices de liquidez, atividade e endividamento medem risco; os de lucratividade medem retorno; os de valor de mercado capturam tanto risco quanto retorno (Gitman, 2009).

Entre as demonstrações contábeis para análise dos indicadores econômico-financeiros estão o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado (Oro, 2015). A medição de desempenho com base em indicadores contábeis tem geralmente sido associada aos indicadores ROA e ROE (Oyadomari, Frezatti, Mendonça Neto, Cardoso & Bido 2011). O *Return On Equity* [ROE] ou Retorno sobre Patrimônio Líquido [RPSL] mede a competência operacional e a competência financeira da empresa em conjunto, pois, se a gestão das dívidas financeiras for efetiva, a administração consegue rentabilizar o capital próprio ao conseguir obter um custo financeiro menor que a rentabilidade operacional medida pelo ROI (Assaf Neto, 2006).

Segundo Gitman (2009), o Retorno sobre o Ativo [ROA] muitas vezes também é denominado de retorno sobre o investimento [ROI]. O objetivo deste indicador é evidenciar o quanto a empresa conseguiu de resultado em relação aos investimentos realizados (Martins, Miranda, & Diniz, 2018). Oyadomari, et al. (2011), destacam que o ROA precisa ser avaliado quanto a uma limitação, pois quando calculado pela fórmula Lucro Líquido dividido pelos Ativos Totais, pode apresentar distorções, pois os ativos em aplicações financeiras podem estar espalhando dívidas bancárias nos passivos; nesse caso, o melhor seria utilizar o Ativo Líquido.

### 2.2.2 Medidas não financeiras na avaliação de desempenho

A avaliação do desempenho de uma organização deixou de ser apenas analisada pelos resultados financeiros que apresenta, os quais não são suficientes para garantir que suas estratégias, objetivos e metas sejam alcançados de formas sistêmica e global (Quintela & Lima, 2005). Uma vez que medidas financeiras são caracterizadas como refletindo esforços gerenciais e induzindo os gestores a uma orientação temporal de curto prazo (Aguiar & Frezzati, 2014). A literatura contábil tem tentado identificar medidas de desempenho adicionais que reflitam os esforços gerenciais de longo prazo a fim de influenciar positivamente a orientação temporal dos gestores (Aguiar & Frezzati, 2014).

Kállas (2005) discorre que indicadores financeiros não são suficientes para garantir que a empresa está na direção correta. Para se ter maior segurança é preciso monitorar, em conjunto com os resultados econômico-financeiros, o desempenho de mercado junto aos clientes, desempenhos dos processos internos e pessoas, inovações e tecnologia. Nesse contexto, medidas não financeiras surgem como uma alternativa, uma vez que são percebidas como capazes de direcionar a atenção dos gestores a atividades que irão afetar também os resultados financeiros de longo prazo (Dikolli, & Vaysman, 2006). Foi para atender esta necessidade que o *Balanced Scorecard* surgiu, criado pelos professores Robert Kaplan e David Norton em 1992, ambos da *Harvard Business School*.

Kaplan e Norton (1997) explicam que o BSC traduz a visão e estratégia da organização em objetivos e medidas por meio de dimensões inseridas no modelo criado podendo ser utilizado para utilizado para estimular o aprendizado, a comunicação e a informação. Kaplan e Norton (1997) afirmam que esta ferramenta possibilita aos gestores avaliar como as empresas geram valor para os seus clientes atuais e futuros e assim poder aperfeiçoar as capacidades internas e investimentos necessários em pessoal, sistemas e procedimentos visando melhorar o desempenho futuro. Os autores ainda afirmam que ao combinar as quatro perspectivas, o BSC pode esclarecer os gestores sobre os inter-relacionamentos entre desempenho operacional e desempenho financeiro, possibilitando assim, melhorias no processo de tomada de decisão.

O BSC fornece uma estrutura para organizar os objetivos estratégicos em quatro perspectivas: financeira; do cliente; processos internos; aprendizado e crescimento. Segundo Frezatti, Bido, Cruz e Machado (2014), as dimensões possibilitam balancear os objetivos de curto e longo prazos, direcionadores e medidas de desempenho mais difíceis de serem obtidas como aquelas de natureza qualitativa e subjetiva. No Quadro 4 descreve-se as perspectivas do BSC.

#### Quadro 4 - Perspectivas do *Balanced Scorecard*

| Perspectiva               | Descrição  |
|---------------------------|--|
| Financeira                | Reflete se a estratégia da empresa, sua implementação e execução estão contribuindo para a empresa cumprir com os objetivos estratégicos. Estão relacionados à receita, ao retorno sobre o capital, ao crescimento das vendas e à geração do fluxo de caixa. |
| Clientes                  | Permite que as empresas alinhem suas medidas essenciais de resultados relacionadas a clientes – satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade – com segmentos específicos de clientes e mercado.  |
| Processos Internos        | Os gestores procuram identificar os processos críticos do negócio, buscando a excelência e o atingimento dos objetivos dos clientes e dos acionistas.  |
| Aprendizado e Crescimento | Vincula três categorias principais para essa perspectiva: a) capacidade dos funcionários; b) capacidades dos sistemas de informações; e c) motivação, <i>empowerment</i> e alinhamento.  |

Fonte: Kaplan e Norton (1997).

Kaplan e Norton (1997) evidenciam que o *Balanced Scorecard* complementa as medidas financeiras do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro. Os objetivos e medidas do *scorecard* derivam da visão e estratégia da empresa. Esta ferramenta é composta por medidas financeiras e não financeiras organizadas em quatro perspectivas distintas do negócio (financeiro, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento), e que devem ser evocadas com a realização de quatro questões básicas: (I) como os clientes nos veem?; (II) em que devemos ser excelentes?; (III) podemos continuar a melhorar e criar valor?; (IV) como vamos olhar para os acionistas? (Kaplan & Norton, 1997).

O BSC é uma ferramenta no qual gerentes seniores podem ser encorajados a abordar a questão fundamental de efetivamente implantar a intenção estratégica de uma organização, pois está centrada na ligação entre os objetivos estratégicos e as medidas de desempenho e também à medição do alcance dos componentes do plano estratégico que a organização determinou. (Otley, 1999)

Souza, Portulhak, e Beuren, (2015) mencionam que o BSC não é ferramenta isenta de críticas. Em suas abordagens mencionam que pressupostos relacionados às ligações de causa e efeito no modelo de avaliação de desempenho são considerados questionáveis, especialmente quanto as suas ligações com a satisfação dos clientes, o que pode resultar na definição de indicadores falhos e, conseqüentemente, baixo desempenho, além de comportamentos disfuncionais. Apesar das críticas conferidas ao BSC, este se apresenta como uma inovação difundida na Contabilidade Gerencial, atraindo contínuo interesse de gestores e pesquisadores Norreklit (2003) e sendo adotado em diversas organizações com padrões diferenciados, cujas particularidades organizacionais precisam ser observadas para melhor coerência nos resultados a partir de seus objetivos.

## 2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Para esta pesquisa foram analisados estudos que utilizaram a tipologia de pacotes de sistemas de controle gerencial, proposto por Malmi e Brown (2008) com a intenção de verificar a evolução, resultados e limitações relacionados a estas pesquisas. Foi realizado também pesquisa do tema desempenho organizacional. Foram realizadas buscas nas bases de dados internacionais *Scopus*, com palavras-chaves: “*management control system package*” or “*MCS as a package*” or “*management control as a system*” or “*management control as a package*” and “*performance management system*”. O período de coleta destes estudos ocorreu em abril 2019, e foram selecionados artigos de 2008 até 2019.

Foram necessárias buscas adicionais em *google acadêmico* por artigos relacionados aos índices pesquisados, que resultou em uma tese e quatro dissertação que utilizaram Malmi e Brown (2008) como base dos estudos. O Quadro 5 apresenta o resumo dos estudos relacionados a pesquisa.

**Quadro 5 - Estudos relacionados ao pacote de sistemas de controle gerencial**

| Autor/Ano                       | Objetivo   | Tipo         | Resultado   |
|---------------------------------|--|--------------|---|
| Sandelin (2008)                 | Analisar o funcionamento das práticas de controle gerencial como um pacote em um contexto de empresas em crescimento   | Qualitativo  | A funcionalidade de um pacote de controle depende da consistência interna, especificamente dos vínculos recíprocos de projeto e uso entre um modo primário de controle e outros elementos de controle   |
| Strauss, Nevries e Weber (2013) | Entender como sistemas de controle gerencial formam o pacote SCG em empresas iniciantes  | Qualitativo  | Os principais fatores que determinam o estabelecimento de um conjunto de sistemas de controle através dos quais os interesses dos diferentes <i>stakeholders</i> são alinhados  |
| Grabner e Moers (2013)          | Esclarecer a tendência em investigar combinações de práticas de sistemas de controles que formam pacotes ou sistemas   | Qualitativo  | Forneceu uma definição formal de consistência interna e mostra como pode ser usado para conceituar o controle de gestão, oferecendo aos teóricos da contingência o ingrediente necessário para avançar em questões fundamentais.  |
| Dropulić (2014)                 | Examinar as questões relacionadas à definição, conceito e projeto de sistemas de controle gerencial, procurando explicar o SCG na combinação dos controles cibernéticos, administrativos e culturais, bem como controles de recompensa e compensação | Quantitativo | As empresas pesquisadas usam mais controles administrativos e cibernéticos do que os controles de recompensa e compensação e controles culturais como parte do SCG.   |
| Bedford e Malmi (2015)          | Entender como múltiplos mecanismos de contabilidade e de outros tipos de controles se combinam e como a associação interferem nas empresas.  | Quantitativo | Alguns dos padrões encontrados são parecidos com os controles comuns já existentes e outros apresentam ajustes modernos com variantes flexíveis e outros contextos de controles híbridos. Por fim, o estudo ajudou a fornecer aos pesquisadores de contabilidade e controle |

|                               |   |                               |  |
|-------------------------------|---|-------------------------------|--|
|                               |   |                               | observações empíricas para refinar e ampliar as estruturas de controle e a teoria existentes.  |
| Beuren e Vaz (2016)           | Examinar a relação entre estratégia ambiental e performance gerencial é mediada pelo pacote SCG em empresas brasileiras.  | Quantitativo                  | Apontaram que os impactos ambientais refletidos na estratégia corporativa influenciam positivamente a integração do pacote do SCG. Indicam ainda que o nível de integração do pacote do SCG influencia positivamente a performance gerencial.  |
| Rehman, Mohamed, Ayoup (2019) | Analisar a influência do SCG como um pacote sobre o desempenho da organização e como as capacidades organizacionais desempenham um papel importante para explicar essa relação                                    | Quantitativo                  | Indicam uma influência significativa dos controles cibernéticos, recompensas e compensação e administrativos sobre o desempenho organizacional. Enquanto para as capacidades organizacionais os controles que influenciam são os culturais, cibernéticos, recompensas e compensação, planejamento e administração  |
| Alves (2010)                  | Analisar o conjunto de SCG, em suas dimensões desenho e uso, e identificar sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional.   | Quantitativo                  | Entre as principais conclusões sobre o SCG formação e implementação da estratégia organizacional: destacou-se o direcionamento da formação estratégica organizacional, a comunicação das diretrizes, a definição de limites de atuação, a monitoração de realizações e o estímulo a aprendizagem. Também constatou-se características dos SCG que prejudicam o estímulo à aprendizagem organizacional. |
| Isidoro (2012)                | Entender como o uso dos sistemas de controle gerencial pode impactar na estratégia das empresas   | Qualitativo                   | Verificou que existe relacionamento entre as partes que compõem os sistemas de controle gerencial e que estes funcionam como um pacote, e que da forma como foram desenhados e usados, influenciam na estratégia da organização.   |
| Machini (2016).               | Levantar os fatores críticos de sucesso e os controles gerenciais utilizados por uma rede de educação de acordo com o <i>framework</i> de Malmi e Brown (2008)  | Qualitativo                   | Foram encontradas as evidências do controle cultural fortemente ligados a confiança. Destacou-se a necessidade de fortalecer os demais controles.  |
| Silva, 2016                   | Entender como os gestores de uma indústria do setor de autopeças nacional, segmento econômico caracterizado por alto grau de incertezas, utilizam controles gerenciais para garantir o desempenho organizacional. | Qualitativo                   | Concluiu que o modelo de Malmi e Brown (2008) é utilizado por completo com todos os componentes do pacote. Restou comprovado que todos os benefícios dos controles gerenciais são latentes, mesmo em um ambiente caracterizado por alto grau de incertezas estratégicas.   |
| Vaz (2017)                    | Analisar de que maneira a confiança entre líderes e liderados medeia a relação do Sistema de Controle Gerencial (SCG) com os objetivos organizacionais  | Qualitativo -<br>Quantitativo | A relação da confiança com diversos aspectos de controle contábeis, como o controle cultural, planejamento, controles cibernéticos, recompensa e compensação e controles administrativos, que implicam afirmar que a confiança entre líderes e liderados relacionada com o Sistema de Controle Gerencial tende a cooperar para o alcance dos objetivos organizacionais                                 |

Fonte: Elaborado pela autora.

Sandelin (2008) analisou o funcionamento das práticas de controle gerencial como um pacote em um contexto de empresas em crescimento dando especial atenção a união entre os controles culturais, de pessoal, de ação e de resultados. A análise foca dois diferentes pacotes de controle gerencial em face de contingências similares em diferentes pontos do tempo. O estudo apresenta que a funcionalidade de um pacote de controle depende da consistência interna, especificamente dos vínculos recíprocos de projeto e uso entre um modo primário de controle e outros elementos de controle. Além disso, o estudo também aponta que a variedade do pacote de controle é impulsionada pela qual a gerência responde às demandas funcionais. Dois pacotes de controle diferentes são considerados equivalentes ao ponto de complexidade operacional limitada, ao passo que um pacote de controle centrado na contabilidade é também suficiente face à complexidade operacional.

Strauss, Nevries e Weber (2013) realizaram um estudo cujo objetivo foi entender como sistemas de controle gerencial formam o pacote SCG em empresas iniciantes. A abordagem de estudo de campo transversal qualitativa, realizou 74 entrevistas com os gestores de 20 empresas iniciantes com financiamento de capital de risco. Os dados da entrevista foram transcritos, analisados, verificados e triangulados e revelam os principais constituintes das empresas start-up em três campos institucionais diferentes (*nascente, start-up, pós-start-up*), que impactam substancialmente na introdução de novos SCG e nos subsequentes pacotes SCG. O estudo destacou os principais fatores que determinam o estabelecimento de um conjunto de sistemas de controle através dos quais os interesses dos diferentes stakeholders são alinhados, além de artigo lança luz sobre a introdução do SCG em empresas jovens.

Grabner e Moers (2013) buscaram esclarecer a tendência em investigar combinações de práticas de sistemas de controles que formam pacotes ou sistemas, pois existia ambiguidade sobre o que se entende por um pacote de controle ou sistema de controle, tanto do ponto de vista conceitual quanto empírico. O estudo levantou pressupostos explícitos para mostrar a importância em se resolver múltiplas práticas do controle de gestão de forma simultânea e quais são as implicações empíricas de exercer esse tratamento de forma conjunta. Os resultados da pesquisa, que buscou entender dentro da abordagem de sistemas na teoria da contingência, forneceram uma definição formal de consistência interna e mostra como pode ser usado para conceituar o controle de gestão, oferecendo aos teóricos da contingência o ingrediente necessário para avançar em questões fundamentais.

Dropulic (2014) examina as questões relacionadas à definição, conceito e projeto de sistemas de controle gerencial, procurando explicar o SCG na combinação dos controles cibernéticos, administrativos e culturais, bem como controles de recompensa e compensação,

com técnicas relacionadas, ao invés de discuti-los como sistemas individuais. Os dados para a pesquisa foram coletados de 40 empresas de ações conjuntas na Croácia usando questionário. Os resultados sugerem que as empresas pesquisadas usam mais controles administrativos e cibernéticos do que os controles de recompensa e compensação e controles culturais como parte do SCG.

Bedford e Malmi (2015) buscaram entender como múltiplos mecanismos de contabilidade e de outros tipos de controles se combinam e como a associação interferem nas empresas. Foi analisada uma amostra com 400 empresas e apresentou uma configuração de cinco controles usados pelos gerentes, que foram nomeados de controles simples, de resultados, de ação, desenvolvidos e híbridos. Alguns dos padrões encontrados são parecidos com os controles comuns já existentes e outros apresentam ajustes modernos com variantes flexíveis e outros contextos de controles híbridos. Por fim, o estudo ajudou a fornecer aos pesquisadores de contabilidade e controle observações empíricas para refinar e ampliar as estruturas de controle e a teoria existentes.

Beuren e Vaz (2016) examinaram a relação entre estratégia ambiental e performance gerencial é mediada pelo pacote SCG em empresas brasileiras. A pesquisa analisou as repostas de questionários de empresas listadas na edição da Revista Exame, melhores para se trabalhar no Brasil referente ao ano de 2015. Para esta coleta, usaram o questionário elaborado por Roetzel, Stehle e Pedell (2014) e a análise dos dados ocorreu por técnicas estatísticas de análise descritiva e de modelagem de equações estruturais. Os resultados apontaram que os impactos ambientais refletidos na estratégia corporativa influenciam positivamente a integração do pacote do SCG. Indicam ainda que o nível de integração do pacote do SCG influencia positivamente a performance gerencial. Constatou-se também que os controles cibernéticos e culturais são os elementos do pacote mais abrangentes e que os controles administrativos demonstraram papel menos importante do SCG. Esses resultados indicam a importância no cenário brasileiro do uso de controles gerenciais com diferentes mecanismos de ligação (formais ou informais) para influenciar o comportamento dos gestores, assim como observado no estudo em empresas da Alemanha de Roetzel, Stehle e Pedell (2014).

Rehman, Mohamed, Ayoup (2019) pesquisaram a influência do SCG como um pacote sobre o desempenho da organização e como as capacidades organizacionais desempenham um papel importante para explicar essa relação. Cento e sessenta questionários foram usados na análise através da técnica de modelagem de equações por mínimos quadrados parciais e os questionários foram coletados de gerentes gerais e diretores financeiros da indústria têxtil do Paquistão. Os resultados indicam uma influência significativa dos controles cibernéticos,

recompensas e compensação e administrativos sobre o desempenho organizacional. Enquanto para as capacidades organizacionais os controles que influenciam são os culturais, cibernéticos, recompensas e compensação, planejamento e administração. As descobertas fornecem insights para a alta administração da indústria têxtil para melhorar o desempenho organizacional, concentrando-se indicadores mencionados no estudo. Além disso, melhorias na organização as capacidades também melhorarão o desempenho organizacional.

Nas pesquisas complementares, foram encontradas uma tese e quatro dissertações nacionais que descrevem o uso dos pacotes de sistemas de controles gerenciais. A tese foi elaborada por Vaz (2017) que teve como objetivo analisar de que maneira a confiança entre líderes e liderados medeia a relação do Sistema de Controle Gerencial (SCG) com os objetivos organizacionais, utilizou-se a abordagem do Pacote de Malmi e Brown (2008). Entre os resultados alcançados, foi possível compreender a relação da confiança com diversos aspectos de controle contábeis, como o controle cultural, planejamento, controles cibernéticos, recompensa e compensação e controles administrativos, que implicam afirmar que a confiança entre líderes e liderados relacionada com o Sistema de Controle Gerencial tende a cooperar para o alcance dos objetivos organizacionais, além disso, permitiu-se compreender também sobre a influência direta da confiança entre líderes e liderados na elaboração do pacote do SCG e seu papel mediador para o alcance dos objetivos organizacionais.

Nos estudos de dissertação, encontrou-se o estudo de Alves (2010) objetivou analisar o conjunto de SCG em suas dimensões desenho e uso, e identificar sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional. Foi realizado um estudo de caso em uma instituição de ensino superior brasileira, explorando aspectos relevantes da configuração e uso dos SCG. Entre as principais conclusões sobre o SCG formação e implementação da estratégia organizacional: (i) direcionar a formação da estratégia organizacional; (ii) comunicar diretrizes, propósitos e prioridades; (iii) definir limites de atuação da organização e de seus membros; (iv) monitorar realização de planos e (v) estimular a aprendizagem organizacional. Constataram-se, como resultado da pesquisa, características dos SCG que prejudicam o estímulo à aprendizagem organizacional: (i) o desconhecimento ou invalidação dos critérios de mensuração pelos gestores; (ii) a fraca conexão entre controles cibernéticos e controles de planejamento; (iii) a ausência de uma visão integrada dos resultados apontados pelos diferentes SCG; (iv) a falta de articulação dos SCG com informações tipo *feed-forward* com outros SCG e (v) o uso interativo com foco exclusivo em aspectos internos à organização.

Isidoro (2012) pesquisou como o uso dos sistemas de controle gerencial pode impactar na estratégia das empresas. O autor usou a abordagem de Malmi e Brown (2008) em um estudo

de caso em uma grande empresa e analisou como os SCG são desenhados e usados na estratégia da organização. O estudo apontou que existe relacionamento entre partes que compõem os sistemas de controle gerencial e que estes funcionam como um pacote, e que da forma como foram desenhados e usados, influenciam na estratégia da organização.

O estudo de Silva (2016) buscou entender como os gestores de uma indústria do setor de autopeças nacional, segmento econômico caracterizado por alto grau de incertezas, utilizavam controles gerenciais para garantir o desempenho organizacional. Foi realizado um estudo de caso, de caráter explanatório, com coleta de informações, observações e entrevistas. Foi observado ênfase dos Controles de Planejamento, a despeito do alto grau de incertezas estratégicas, sugerindo que os dois construtos não são antagônicos. Os Controles Cibernéticos estavam muito relacionados aos Controles de Planejamento, e que os Controles Orçamentários auxiliavam os gestores a gerenciar de forma mais eficaz o comportamento dos custos, gerando uma grande interação entre a área de controladoria e a área de produção. No tocante ao Controle de Remuneração e Recompensa, os resultados sugeriram baixa influência no comportamento disfuncional dos gestores e equipes, por não ser tão representativo e por ter um componente qualitativo no processo de avaliação.

O estudo de Machini (2016) buscou levantar os fatores críticos de sucesso e os controles gerenciais utilizados pelo Claretiano – Rede de Educação, de acordo com o *framework* de Malmi e Brown (2008), por meio de um estudo exploratório e qualitativo. Foi constatado que o Claretiano tem um conjunto de controles gerenciais de várias naturezas, mas com a forte presença dos controles culturais e atrelados à confiança o que gera engajamento com a Missão e Princípios, o que proporciona desempenhos desejáveis. Contudo, com o crescimento e a consolidação da Rede, o estudo apontou que é necessário formalizar controles existentes e agregar outros, sugeridos por este estudo: planejamento estratégico, orçamento formal, governança em nível de rede, bem como plano de carreira administrativo e BSC (*Balanced Scorecard*).

Ao se analisar o desenvolvimento dos estudos, por meio de pesquisas relacionadas ao pacote de sistemas de controle gerencial proposto por Malmi e Brown (2008), nota-se que as principais evidências apontam para o uso do SCG relacionados a estratégia e desempenho das organizações. Estas pesquisas contribuíram para a compreensão neste estudo que em situações diferentes, cada componente do pacote do SCG tem resultado diferente sobre os resultados alcançados.

## 2.4 PRESSUPOSTOS DA PESQUISA

Nesta seção, descreve-se os pressupostos de pesquisa, a partir dos estudos anteriores e literatura que abordam as interconexões dos temas propostos para esta pesquisa.

Os Sistemas de Controle Gerencial geram informações para a tomada de decisões gerenciais (Chenhall, 2003, que evidenciam o processo de gestão que envolve estabelecer objetivos, decidir e implementar estratégias (Merchant & Otley, 2006) e como são sistemas formais baseados em rotina, ajudam para manter ou alterar as atividades das organizações (Heinicker, Guenther, & Widener, 2016).

O estudo de Vaz (2017) compreendeu a relação da confiança com diversos aspectos de controle contábeis, como o controle cultural, planejamento, cibernéticos, recompensa e compensação e controles administrativos, que implica em afirmar que a confiança entre líderes e liderados relacionada com o Sistema de Controle Gerencial tende a cooperar para o alcance dos objetivos organizacionais, na elaboração do pacote do SCG e seu papel mediador para o alcance dos objetivos organizacionais.

Considerando que a tipologia proposta por Malmi e Brown (2008) foi elaborada para entender como o controle é exercido pelos gerentes aos funcionários, ao mesmo tempo, que mapeia as ferramentas, os sistemas e as práticas que os gerentes e gestores tem para direcionar, de modo formal ou não, as ações dos funcionários, podemos pressupor teoricamente que:77

Pressuposto 1: Os componentes dos sistemas de controle gerencial estão alinhados como um pacote de modo a direcionar as ações dos colaboradores no alcance das metas organizacionais.

Na contabilidade gerencial, Warren et. al (2015) apontam que o *big data* colabora com o desenvolvimento e a evolução de sistemas eficazes de controle gerencial e processos orçamentários e na contabilidade financeira, melhorando a qualidade e a relevância das informações contábeis, aumentando a transparência e a tomada de decisões dos gestores (Warren et al., 2015)

Os dados gerados pelos sistemas da *web* e provenientes dos próprios registros da organização, sejam eles de séries temporais de dados financeiros da própria organização ou de fontes externas, como comerciais, sociais dados escuros de mídia, operacionais, públicos e empresariais e outras fontes na internet (Moffitt & Vasarhelyi, 2013) podem desempenhar um papel nos SCG para revelar comportamentos relacionados com resultados de objetivos específicos, o que levaria à criação de medidas de desempenho correspondentes (Warren et al.,

2015). Isso corrobora com Mello (2015) que descreve que o *big data* contribuiu para o uso de medidas de desempenho relacionados a planejamento e comportamento. O autor complementa que auxilia no processo de tomada de decisão mais eficiente e efetivo, assim como, para identificar as ações passadas que podem influenciar no desempenho futuro.

O uso de dados pelas organizações para melhorar o desempenho e lucratividade dos negócios é apontado na pesquisa de Brynjolfsson et al. (2011). Os autores relatam que as empresas, por meio de dados e análises de negócios tem obtido ganho efetivos de crescimento em produtividade.

Os autores citam ainda que, a acumulação e avaliação da big data estão se tornando essenciais no estabelecimento e manutenção da vantagem competitiva (Brynjolfsson et al., 2011). Isso será refletido em como os dados são acumulados e registrados, como o gerenciamento usa dados para obter metas organizacionais e como os elementos de relatórios são processados e montados (Warren et al., 2015).

Dessa maneira, entende-se que os dados de mercado podem gerar diversas informações para os gestores na elaboração dos controles gerenciais e Anthony e Govindarajan (2008, p.14) destacam que “os gestores também podem usar essas informações [geradas por informações de banco de dados] para personalizar seus relatórios”, então pressupõem-se teoricamente que:

Pressuposto 2: As informações obtidas por meio de dados de mercado interconectam com os componentes planejamento, cibernético e remuneração e recompensa nos Sistemas de Controle Gerencial.

Pressuposto 3: A utilização de dados de mercado contribui para a personalização de controles e relatórios gerenciais.

Merchant e Van der Stede (2007) explicam que nos SCG, os gerentes medem o desempenho, comparam com as medidas padrão e então tomam decisões corretivas caso seja necessário. Mas em uma visão mais ampla, a função dos controles está em incentivar, capacitar e em algumas vezes forçar os colaboradores a agirem de acordo com os interesses das organizações.

Os SCG devem ser concebidos para medir e gerenciar o desempenho organizacional, de acordo com novos conceitos de criação de valor, especialmente para os usuários que desempenham papel estratégico na organização. O monitoramento do desempenho com base em fluxos de informações compatíveis está na base dos SCG (Beuren & Teixeira, 2014).

Rehman, Mohamed e Ayoup (2019) pesquisaram a influência do SCG como um pacote sobre o desempenho da organização e como as capacidades organizacionais desempenham um

papel importante para explicar essa relação, e os resultados indicaram uma influência significativa dos controles cibernéticos, recompensas e compensação e administrativos sobre o desempenho organizacional.

Pressuposto 4: O pacote de sistemas de controle gerencial promove na melhoria do desempenho organizacional.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo apresenta os procedimentos metodológicos utilizados na elaboração deste estudo, iniciando com a caracterização por meio da delimitação da pesquisa, descrevendo a abordagem, tipo e método, contexto, técnica e procedimento de coleta e análise de dados, finalizando com o desenho da pesquisa.

#### 3.1 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa se delimita ao estudo do campo da contabilidade gerencial por meio dos sistemas de controle gerencial e avaliação de desempenho. O delineamento significa a forma como se organiza a pesquisa, envolvendo tanto a seu desenho, coleta e análise e interpretação dos dados (Gil, 2010). Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva quanto aos objetivos, em relação aos procedimentos enquadra-se estudo de caso com abordagem qualitativa quanto ao problema de pesquisa.

Conforme Triviños (1987), o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos, população, amostra e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa. Esta pesquisa busca descrever como ocorre o uso dos pacotes dos sistemas de controle gerencial no desempenho de uma empresa varejista farmacêutica. O estudo caracteriza-se como descritivo porque tem como propósito descrever a prática sem interferir ou julgar nos procedimentos realizados pelas organizações.

O estudo de caso contempla um estudo aprofundando e amplo de um ou poucos objetos, de modo que se consiga uma compreensão profunda e detalhada do assunto pesquisado (Gil, 2010). O estudo de caso se caracteriza como um tipo de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. Visa ao exame detalhado de um ambiente, de um simples sujeito ou de uma situação em particular (Godoy, 1995).

De acordo com Yin (2001) pesquisas que utilizam o procedimento de estudo de caso visam atender estudos e acontecimentos contemporâneos, porém não permite manipular comportamentos relevantes. O autor ainda explica que o estudo de caso é uma investigação empírica que analisa um fenômeno dentro do contexto em que está inserido especialmente quando os limites entre fenômeno e contexto não estão definidos de forma clara. Esta pesquisa abordará a análise dos sistemas de controle gerencial e o desempenho organizacional buscando

entender afundo como ocorre a interconexão entre estes e de dados de mercado na elaboração dos controles gerenciais.

O diferencial da pesquisa qualitativa é que ela permite a realização de estudos aprofundados sobre uma ampla variedade de tópicos, maior liberdade na seleção de temas de interesse (Yin, 2006). Strauss e Corbin (2008) esclarecem que na escola do método qualitativo a natureza do problema de pesquisa está em entender o significado e a experiência das pessoas no cotidiano. Neste sentido, esta pesquisa enquadra-se como qualitativa por buscar a compreensão do uso dos pacotes sistemas de controle gerenciais com o desempenho nas organizações, o que é possível ao se utilizar métodos mais aprofundados na coleta e análise dos dados.

### 3.2 SELEÇÃO DO CASO DE ESTUDO

Conforme já mencionado na delimitação, esta pesquisa trata-se de um estudo de caso, objeto da investigação e análise dos dados. Para seleção deste caso, buscou-se conhecer de modo empírico, empresas que utilizam controles gerenciais e dados de mercado nos seus processos operacionais. A escolha desta organização, chamada de Rede Saúde, iniciou-se com conversa informal com o supervisor geral, buscando validar o contexto da empresa com o alinhamento da pesquisa, propósitos e objetivos.

Nesta conversa, contatou-se os dois principais elementos que serviram para definir a escolha da empresa como objeto de estudo. Como primeiro elemento, contatou-se que a empresa teria o tamanho adequado ao objetivo da pesquisa para analisar o SCG como um pacote, para identificar os componentes da cultura, planejamento, cibernético, remuneração e recompensa e administrativo e as relações com dados e desempenho. Como segundo elemento, a viabilidade de explorar a estrutura de uso dos controles gerenciais da Rede Saúde em diversos níveis hierárquicos.

### 3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

A definição do constructo da pesquisa é a base para a constatação das relações causais, buscando representar da maneira mais correta possível o conceito e operacionalizando seu significado teórico (Martins & Theóphilo, 2007). A partir da revisão da literatura, das análises realizadas e dos objetivos deste estudo, foram definidos os constructos e suas principais variáveis, conforme pode ser observado na Quadro 6.

### Quadro 6 - Constructo da pesquisa

| Dimensão                       | Categorias               | Definição operacional   | Principais autores   |
|--------------------------------|--------------------------|---|--|
| Sistemas de Controle Gerencial | Planejamento             | Planejamento de curto (ações e metas) e longo prazo (estratégia)  | Malmi e Brown (2008); Ferreira e Otley (2009) Beuren e Vaz (2016), Rehman, Mohamed e Ayoup (2019), Bedford e Malmi (2015); Dal Magro, Gorla e Lavarda (2015) Kaplan e Norton (1997); Ferreira e Otley (2009) |
|                                | Recompensa e Remuneração | Fornecer recompensas aos indivíduos pela realização das metas e objetivos estipulados. Medidas pra motivar e melhorar a performance |  |
|                                | Administrativo           | Desenho e estrutura organizacional, estrutura de governança e elaboração de políticas e procedimentos                               |  |
|                                | Cultural                 | Controles pautados em valores   |  |
|                                | Cibernético              | Medidas financeiras, medidas não-financeiras, controles híbridos e orçamento  |  |

Fonte: elaborado pela autora (2020).

O constructo Sistemas de Controle Gerencial possui cinco categorias: planejamento, remuneração e recompensa, administrativo, cultural e cibernético. Estas categorias foram estabelecidas conforme as definições de Malmi e Brown (2008).

Com base nestas categorias, o componente controle cibernético tem um detalhamento específico por tratar dos indicadores e medidas de desempenho financeiros e não financeiros. Estes controles têm importância para medir as capacidades organizacionais, pois indicam um sistema que mensura o desempenho padrão e o real (Koufteros, 2014). O orçamento apesar de ser abordado na tipologia de Malmi e Brown (2008) não está contemplado neste estudo, visto que a Rede Saúde não utiliza este controle nas suas operações.

A avaliação de desempenho organizacional neste estudo é mensurada por indicadores financeiros e não financeiros que compõem os controles cibernéticos, conforme apresentado no Quadro 7.

### Quadro 7 - Indicadores de medidas de desempenho

| Categorias             | Subcategorias       | Definição operacional | Metas e indicadores utilizados  |
|------------------------|---------------------|-----------------------|---------------------------------|
| Controles Cibernéticos | Medidas Financeiras | Faturamento Geral     | Total das Vendas                |
|                        |                     | Rentabilidade Geral   | % de Rentabilidade dos produtos |
|                        |                     | Desempenho da Loja    | Total das Vendas da Loja        |

|                         |  |                         |   |
|-------------------------|--|-------------------------|---|
|                         |  |                         | % de Rentabilidade da Loja                                    |
|                         |  | Desempenho do Atendente | Total das Vendas Individuais<br>% de Rentabilidade Individual |
| Medidas Não-Financeiras | Monitoramento do Desempenho da Loja e dos Atendentes |                         | Quantidades de atendimentos x ticket-médios                   |
|                         |  |                         | Evolução de vendas de genéricos e similares                   |
|                         |  |                         | Evolução de vendas de perfumes importados                     |
|                         |  |                         | Evolução da rentabilidade                                     |
|                         |  |                         | Evolução do ticket-médio                                      |
|                         |  |                         | Evolução da venda de perfumaria                               |
|                         |  |                         | Evolução de venda por marca                                   |

Fonte: elaborado pela autora (2020).

No Quadro 7, os indicadores utilizados para o monitoramento das medidas de desempenho adotadas pela Rede Saúde, classificando-os em indicadores financeiros e não-financeiros.

### 3.4 TÉCNICA E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para este estudo foi utilizado entrevista semiestruturada, observação e pesquisa documental. De acordo com Yin (2016) o uso de métodos combinados tem como propósito melhorar a qualidade da informação. Yin (2016) explica que o papel da triangulação assume grande importância ao fazer pesquisa qualitativa, pois, triangular pode inclusive ser considerado mais uma atitude mental do que uma técnica metodológica – alguma coisa que ajuda a manter seus olhos e ouvidos abertos para ideias ou dados corroborantes ou conflitantes. A estrutura de procedimentos metodológicos que integram esta estrutura da pesquisa está relacionada no protocolo da pesquisa (apêndice B).

Conforme Yin (2016) a entrevista é uma das bases de informação mais importantes para uma pesquisa de estudo de caso. O início da entrevista é geralmente marcado por incertezas, pois o pesquisador não sabe se alcançará, com as respostas do entrevistado, os propósitos levantados em seu estudo. O entrevistado, por sua vez, não tem ainda clareza sobre o tópico a ser desenvolvido, nem uma relação de confiança com o pesquisador (Triviños, 1987).

A entrevista semiestruturada permite maior interação e conhecimento das realidades dos informantes (Yin, 2016). Neste sentido, a entrevista semiestruturada parte de certos questionamentos relativos à pesquisa que acrescentados de questões interrogativas vindos de novas formulações que acontecem no decorrer da entrevista. Assim, o informante, seguindo espontaneamente sua linha de pensamento e suas experiências cotidianas, influencia a elaboração do conteúdo da pesquisa (Triviños, 1987).

Para este estudo, as entrevistas tiveram roteiro previamente organizado (Apêndice A) e foram baseadas na tipologia de Malmi e Brown (2008) e no modelo proposto por Ferreira e Otley (2009) e buscavam encontrar evidências sobre o uso dos componentes do pacote de SCG e o desempenho organizacional. Foram acrescentadas perguntas relacionadas a dados (big data) buscando verificar a interconexão entre todos estes elementos.

Foram realizadas quatro entrevistas na Rede Saúde, três destas em datas diferentes, conforme Quadro 8. As entrevistas ocorreram no escritório da sede administrativa e em uma das lojas da rede. A primeira etapa aconteceu com a entrega da carta de apresentação e esclarecimento dos pontos principais da pesquisa e da entrevista. Em seguida, foi providenciado a primeira entrevista o supervisor geral, na sequência, a entrevista com o responsável do TI, e após realizada entrevista com um gerente de loja e por último, aconteceu a entrevista com o gerente comercial. A Rede Saúde possui catorze lojas, porém apenas um gerente de loja foi selecionado para a entrevista, considerando a saturação de informação. As atividades são repetidas e seguem as mesmas orientações da gestão, desta forma, não houve acréscimos de informações úteis com mais entrevistas da mesma função.

Para garantir a confiabilidade das informações, as entrevistas foram gravadas com o consentimento dos entrevistados. Na etapa seguinte, as entrevistas foram transcritas e o texto com o relato dos entrevistados foi enviado ao gerente geral para aprovação. Vieira, Major e Robalo (2009, p. 142) salientam que “as entrevistas que são gravadas e transcritas proporcionam ao investigador informação mais fiável do que as entrevistas que não o são”. Para Silverman (2008, p. 140), “os textos e as entrevistas escritos têm mais uma coisa em comum. Ambos enfatizam o caráter linguístico de muitos dados qualitativos”. No Quadro 8 apresenta as informações relevantes quanto as entrevistas realizadas.

#### **Quadro 8 – Relação de entrevistas realizadas**

| Descrição      | Função            | Formação      | Tempo | Data       |
|----------------|-------------------|---------------|-------|------------|
| Entrevistado 1 | Supervisor Geral  | Farmacêutico  | 01:17 | 03/12/2019 |
| Entrevistado 2 | Coordenador de TI | Administrador | 00:41 | 30/12/2019 |
| Entrevistado 3 | Gerente de Loja   | Administrador | 00:45 | 30/12/2019 |
| Entrevistado 4 | Gerente Comercial | Administrador | 00:48 | 10/01/2020 |

Fonte: dados da pesquisa (2020).

Com base no Quadro 8 observa-se que foram entrevistados colaboradores da empresa que possuem ligação direta com os sistemas de controle gerencial. Além das entrevistas presenciais, foram utilizadas outras formas de contato como, e-mail e *whatsApp* para esclarecer dúvidas adicionais as questões de pesquisa que não haviam ficado claras nas etapas presenciais.

Outra etapa da coleta de dados foi a observação, que de acordo Lakatos e Marconi (2003) é uma técnica de coleta de dados usada para conseguir informações e utiliza-se dos sentidos do observador para a obtenção de determinados aspectos da realidade pesquisada, porém, não consiste apenas em ver e ouvir, mas também examinar os fatos e fenômenos que envolvem a organização. A observação consiste em um elemento básico de investigação científica e que desempenha papel importante nos processos observacionais no contexto da descoberta e deixa o investigador mais próximo e com contato direto com a realidade, indicando ponto de partida para a investigação social (Marconi & Lakatos, 2003).

As observações realizadas na Rede Saúde aconteceram nas mesmas datas que ocorreram as entrevistas e contemplaram os escritórios e estrutura da gestão. Também foram efetuados registros de observação durante a visita realizada em uma das lojas, que permitiu observar o trabalho dos gerentes e atendentes nos processos e rotinas operacionais. As visitas nas lojas aconteceram em dezembro de 2019 e foram acompanhadas pelo gerente de loja. O tempo de visitação foram de duas horas. As principais observações recaíram sobre a forma de abordagem dos atendentes, os padrões culturais e a rotina operacional.

Yin (2018) explica que observar é muito importante na coleta de dados pois o investigador observa com seus próprios sentidos, sem que outros possam ter interferido na geração de dados, gerando imparcialidade de informações ou documentos relatados, destacando que observações são dados básicos de devem ser muito valorizados.

De acordo com Gil (2010) a observação simples é aquela que o observador permanece alheio à comunidade, grupo ou situação que pretende estudar, observa de maneira espontânea os fatos que aí ocorrem. O autor ainda cita que embora a observação simples possa ser caracterizada como espontânea, informal, não planejada, coloca-se num plano científico, pois vai além da simples constatação dos fatos e exige um mínimo de controle na obtenção dos dados. Além disso, a coleta de dados por observação é seguida de um processo de análise e interpretação, o que lhe confere a sistematização e o controle requeridos dos procedimentos científicos.

A consulta a fontes documentais é fundamental neste tipo de estudo explica Gil (2010). Por meio da consulta a documentos, é possível obter informações sobre a organização, hierarquias de funções e demais dados que auxiliem a compreender e explicar os resultados obtidos com as entrevistas (Gil, 2010). Yin (2018) explica que para os estudos de caso, a importância dos documentos está em confirmar e incrementar as evidências encontradas em outras fontes de dados, destacando que podem ser úteis também para verificar a grafia correta

e os títulos ou nomes de pessoas e organizações que podem ter sido mencionadas em uma entrevista e ainda como fonte de dedução para tratar novos dados que possam surgir.

Para a análise deste estudo foram utilizados documentos da Rede Saúde, como relatórios de vendas, manuais de procedimentos administrativos (POP), manuais de procedimentos comerciais e demais relatórios gerenciais, relatórios de indicadores, relatórios de campanhas promocionais, relatório de dados de mercado e outros relatórios internos que servem de base para a tomada de decisão e demonstrações contábeis.

Para verificar a convergência dos métodos utilizados para a coleta de dados, o Quadro 9 foi elaborado de forma a apresentar o alinhamento dos objetivos, dos pressupostos e das fontes de evidências utilizadas nesta pesquisa.

#### **Quadro 9 – Relacionamento dos objetivos com os pressupostos da pesquisa**

| Objetivo específico   | Pressuposto  | Fontes de Evidência                      |
|---|--|--|
| Descrever o uso dos componentes dos Sistemas de Controle Gerencial em forma de pacotes em uma empresa do setor de varejo farmacêutico.  | Pressuposto 1: Os componentes do pacote de sistemas de controle gerencial estão alinhados como um pacote de modo a direcionar as ações dos colaboradores no alcance das metas organizacionais. | Entrevistas<br>Documentos<br>Observações |
| Averiguar como ocorre a interconexão dos componentes Planejamento, Cibernético e Remuneração e Recompensa com o uso de dados de mercado para compor e personalizar os relatórios emitidos pelos sistemas de controle gerencial. | Pressuposto 2: As informações obtidas por meio de dados de mercado interconectam com os componentes planejamento, cibernético e remuneração e recompensa nos Sistemas de Controle Gerencial.   | Entrevistas<br>Documentos<br>Observações |
|   | Pressuposto 3: A utilização de dados de mercado contribui para a personalização de controles e relatórios gerenciais.  | Entrevistas<br>Documentos<br>Observações |
| Avaliar como ocorre o uso dos componentes do pacote dos sistemas de controles gerenciais no desempenho da organização.  | Pressuposto 4: O pacote de sistemas de controle gerencial influencia na melhoria do desempenho organizacional.   | Entrevistas<br>Documentos<br>Observações |

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Todas as fontes de coleta dos dados foram importantes para apurar as evidências do estudo, contudo, as entrevistas permitiram ajustar e implementar questionamentos durante o diálogo com os entrevistados. Os documentos fornecidos pela Rede Saúde foram elementos fundamentais para a verificação do uso dos controles gerenciais e constatar empiricamente o uso dos componentes do SCG. As observações realizadas nos escritórios e na loja trouxeram a certificação das informações apontadas nas entrevistas.

### 3.5 TÉCNICA E PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na análise dos resultados o pesquisador aprofunda os detalhes sobre os dados coletados na pesquisa, para responder as indagações do estudo. Ademais, estabelecer as relações necessárias entre os dados e as questões são configuradas na análise dos resultados (Marconi & Lakatos, 2003). A análise dos resultados é uma das etapas mais importantes do estudo, pois é o momento de examinar e categorizar as conclusões previamente obtidas empiricamente (Yin, 2006).

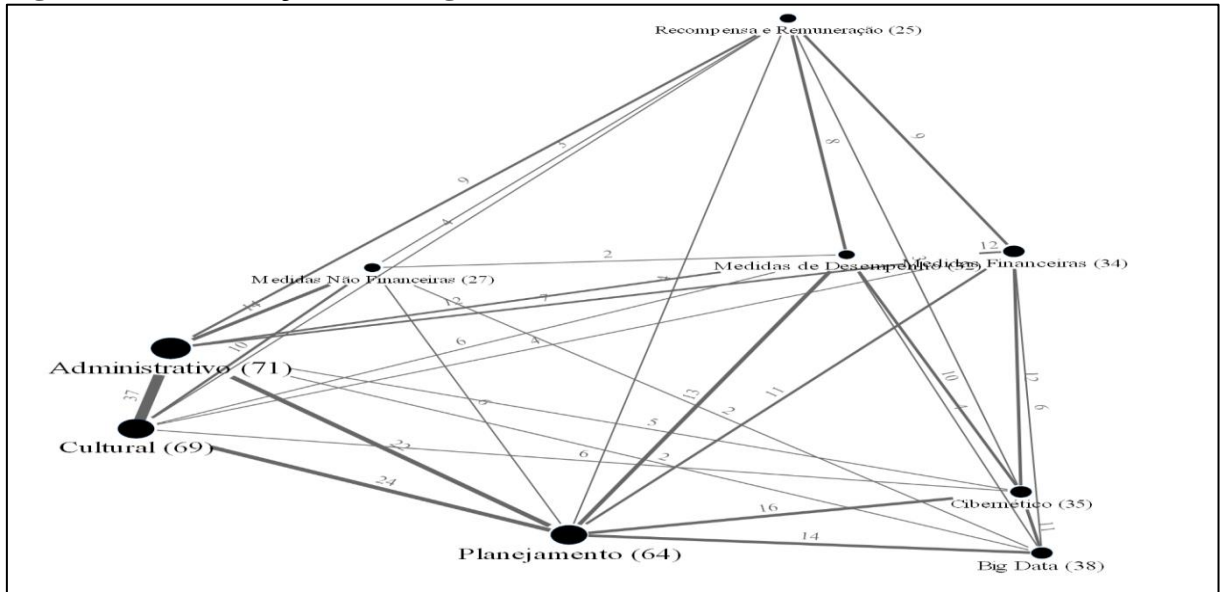
Foi utilizada análise de conteúdo, que, conforme Bardin (2011) é um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam inferir conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

Segundo Triviños (1987), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas, e se o pesquisador não tem clareza desse aspecto, o processo de inferência será muito difícil ou até mesmo impossível. Isso ocorre porque a classificação dos conceitos, a codificação e a categorização dos mesmos são procedimentos indispensáveis na utilização da análise de conteúdo. Assim, não é possível fazer inferências sobre as mensagens se não houver um domínio dos conceitos básicos das teorias que, segundo as hipóteses do pesquisador, está alimentando o conteúdo das mensagens.

A entrevistas gravadas foram transcritas para análise e leitura detalhadas das informações. As entrevistas geraram um material de quarenta páginas de transcrição. A transcrição foi realizada com a ajuda do *software* Maxqda, no qual foram instruídas as categorias de análises de acordo com o constructo da pesquisa, acrescido da palavra dados, pois objetiva-se com este estudo analisar se ocorre a interconexão entre estes e os componentes do pacote de SCG.

O *software* Maxqda gerou os relatórios e mapas de acordo com as categorias codificadas, de acordo com as ligações feitas em cada entrevista realizada. Após este processo, realizou-se a análise de dados, tendo como base os trechos apontados nas categorias elencadas. Conforme os mapas fornecidos pelo software, pode-se observar, na Figura 3, a conexão entre as categorias apontadas nas entrevistas.

**Figura 3 - Identificação das categorias**

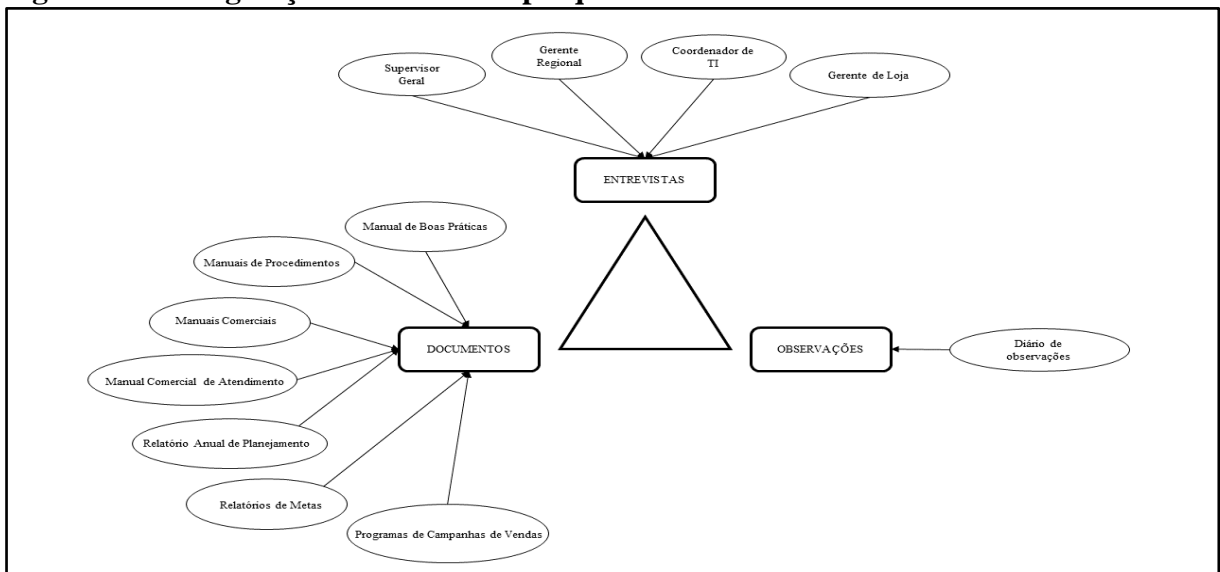


Fonte: dados da pesquisa (2020).

As categorias (planejamento, recompensa e remuneração, administrativo, cultura e cibernético) foram criadas de acordo com a tipologia de Malmi e Brown (2008) e se constituem por agrupamento, associando as características comuns entre si.

A validade da pesquisa depende de técnicas utilizadas pelo pesquisador para diminuir ou eliminar erros e aumentar a possibilidade de explicações dos dados. Neste estudo, foi utilizada a triangulação proposta por Yin (2010). A Figura 4 apresenta a triangulação das fontes de pesquisa, demonstrando as técnicas de coleta de dados utilizadas.

**Figura 4 - Triangulação das fontes de pesquisa**



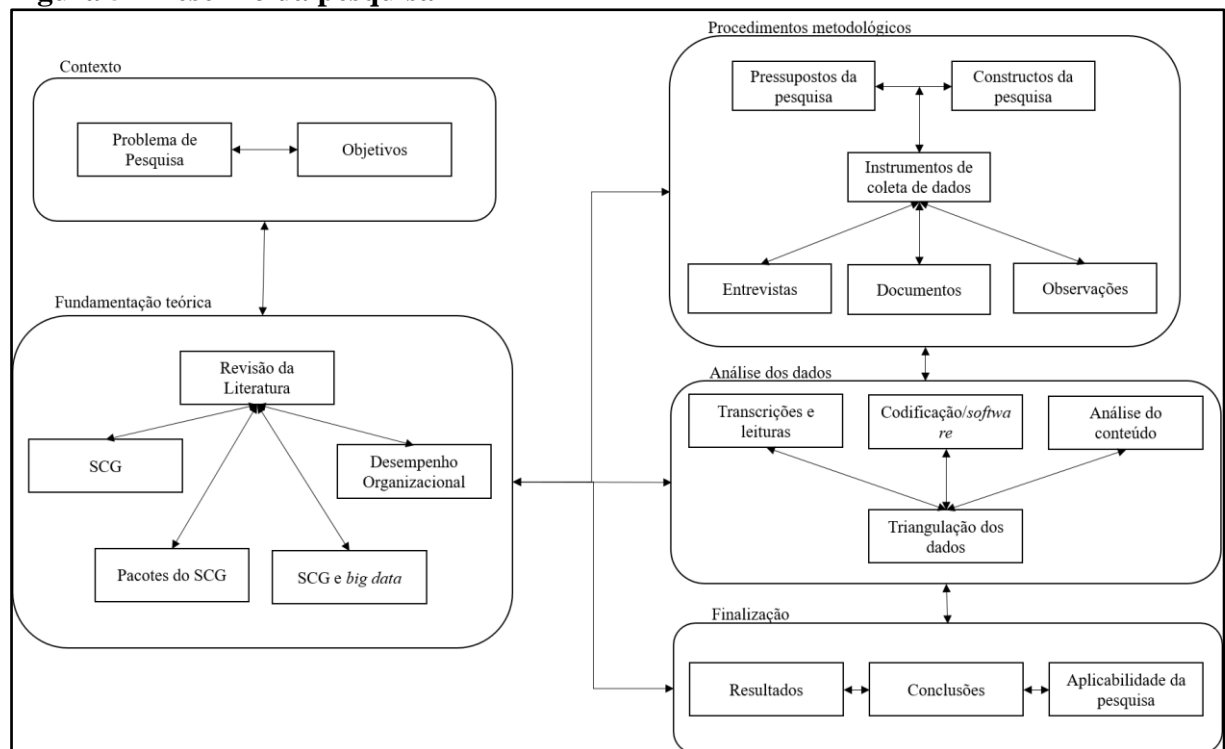
Fonte: Elaborado pela autora (2020).

As entrevistas foram realizadas em quatro departamentos diferentes e os documentos disponibilizados foram todos fornecidos pelo supervisor geral da Rede Saúde. Esta etapa da pesquisa, iniciou após encerradas as transcrições das entrevistas, leitura e análise dos documentos coletados no campo. As anotações sobre as observações foram realizadas durante as visitas a sede administrativa da Rede Saúde, bem como, na visita realizada em uma das lojas. Nas observações registrou-se as formas de trabalho realizada e a interação entre gerência e colaboradores da Rede Saúde.

### 3.6 DESENHO DA PESQUISA

Para melhor compreensão das etapas dos procedimentos metodológicos adotados, elaborou-se o desenho da pesquisa, conforme Figura 5.

**Figura 5 - Desenho da pesquisa**



Fonte: Elaborado pela autora (2020).

A Figura 5 apresenta o desenho da pesquisa de forma sistematizada em cinco etapas. Na primeira etapa, foram definidos o problema e os objetivos do estudo. Na segunda, elaborou-se a fundamentação teórica com base na tipologia do SCG como um pacote de Malmi e Brown (2008), *big data* e desempenho organizacional. A terceira etapa envolveu a estratégia da pesquisa, com a elaboração do constructo da pesquisa e dos instrumentos de coleta de dados.

Nesta etapa também se elaboram os pressupostos da pesquisa. A quarta etapa envolveu a trajetória da análise dos dados, da transcrição das entrevistas, da codificação e da categorização dos dados, com a triangulação das evidências da pesquisa. Por fim, a última etapa expõe os resultados da pesquisa que respondeu o problema de pesquisa.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

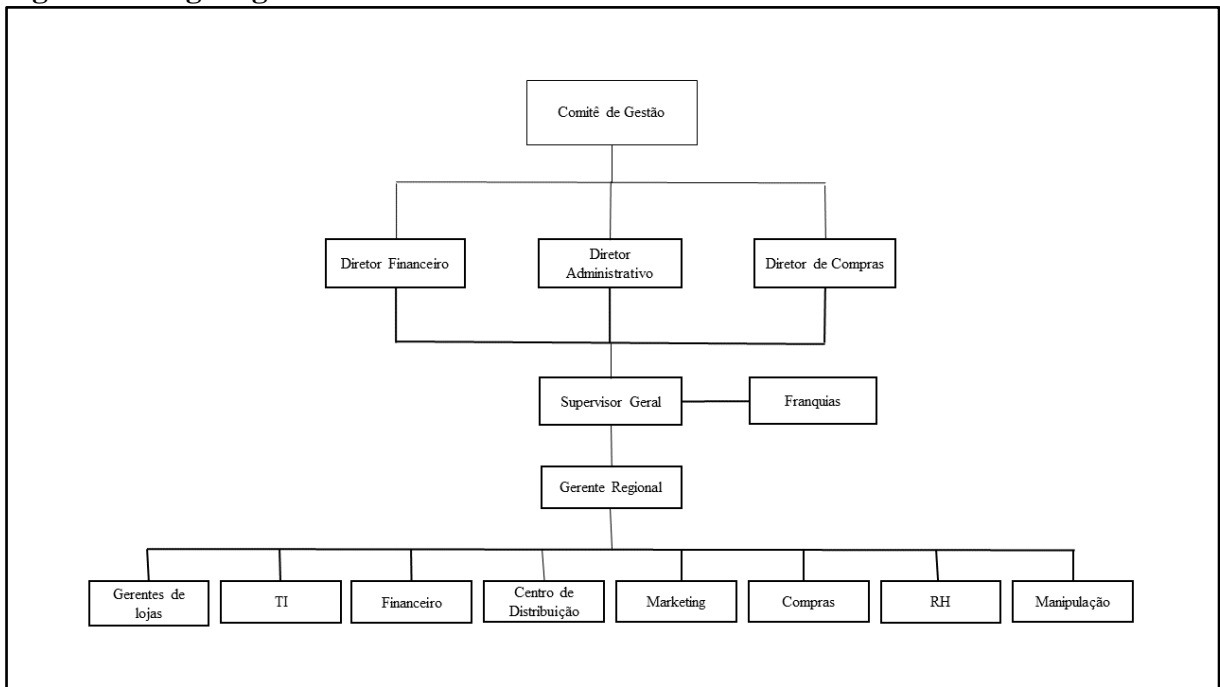
Neste capítulo, apresenta-se a análise dos resultados da pesquisa. Inicia com a apresentação da empresa objeto de estudo, seguido pela descrição do uso dos componentes do pacote de sistemas de controle gerencial e as abordagens na empresa. Na sequência, relata-se a interconexão do pacote de sistemas de controle gerencial e os dados de mercado. Após, avalia-se o uso do pacote de sistemas de controle gerencial com o desempenho organizacional. Por último, analisam-se as proposições da pesquisa.

### 4.1 EMPRESA ESTUDO DE CASO

A empresa que integra este estudo de caso, denominada Rede Saúde (nome fictício), representa uma rede de varejo farmacêutico no oeste do Estado de Santa Catarina. A Rede Saúde atua no ramo farmacêutico, por meio da venda de produtos, serviços de saúde e bem-estar. Possui forte atuação na perfumaria, com lojas diferenciadas e atendimento com conceito de autosserviço orientado. A Rede Saúde iniciou as atividades em 1997. Em 2020 emprega mais de cento e oitenta funcionários. Na rede Saúde integra catorze lojas próprias de farmácias, dois laboratórios de manipulação, um centro de distribuição e um grupo de franquias composta por dezessete franqueados. Nesta pesquisa, o objeto de estudo consiste no uso dos SCG no processo decisório das lojas próprias de farmácias.

Entre os fatores que destacam a Rede Saúde no mercado estão o constante trabalho de marketing e publicidade, variedade de produtos e a localização das lojas com *layout* padronizado e moderno. Conforme os dados levantados, ocorrem mais de 900.000 atendimentos por ano, em torno de 30.000 clientes ativos e 300 empresas conveniadas através do Cartão Rede Saúde. Em 2019, o faturamento anual ultrapassou 40 milhões de reais.

Os pontos de localização das lojas são estratégicos para proporcionar conforto e bem-estar aos seus clientes. A gestão adquiriu *know how* e optou por expandir o ramo de negócios de franquia, e em 2020 conta com 17 franquias distribuídas em várias cidades de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Na Figura 6, observa-se o organograma da Rede Saúde.

**Figura 6 - Organograma Rede Saúde**

Fonte: dados da pesquisa (2020).

No organograma da Rede Saúde integra na administração central três diretorias, financeiro, administrativo e de compras. Na linha intermediária, o supervisor geral que realiza o suporte das franquias e o gerente de regional. Na linha inferior, os departamentos que integram a Rede Saúde: gerente de lojas, TI, financeiro, centro de distribuição, marketing, compras, RH e manipulação. Percebe-se hierarquia bem definida quanto as funções e departamentos separados por atividade.

**Quadro 10 - Composição da gestão da Rede Saúde**

|                         |   |
|-------------------------|---|
| Controle de propriedade | <ul style="list-style-type: none"> <li>O controle de propriedade é realizado igualmente pelos três sócios que possuem composições iguais das quotas da empresa.</li> </ul>  |
| Conselho de gestão      | <ul style="list-style-type: none"> <li>O conselho de gestão é composto pelos três sócios e pelo supervisor geral</li> <li>Os sócios exercem funções na organização nos cargos de diretor financeiro, diretor administrativo e diretor de compras.</li> <li>O conselho é presidido pelo diretor administrativo.</li> </ul> |
| Supervisão Geral        | <ul style="list-style-type: none"> <li>É realizada pelo Supervisor Geral</li> <li>Responsável pelas franquias</li> </ul>  |
| Gerência Regional       | <ul style="list-style-type: none"> <li>Responsável pela gerência comercial de toda as lojas próprias</li> <li>É o contato direto entre supervisão geral e direção e os gerentes de lojas.</li> </ul>  |
| Gerências de Lojas      | <ul style="list-style-type: none"> <li>Composta por um gerente com formação obrigatória em Farmácia</li> <li>Responsável pelo andamento e desempenho consolidado da loja</li> <li>Estão sob sua responsabilidade os atendentes de balcão e caixa</li> </ul>   |

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Conforme Entrevistado 1, o conselho de administração é composto por 04 pessoas (três sócios e o supervisor geral). As reuniões de avaliação são realizadas mensalmente para discutir e analisar os indicadores estratégicos de cada uma das lojas e categorias de produtos que atingiram ou não as metas estabelecidas.

Durante as visitas realizadas na empresa, constatou-se uma rotina de trabalho organizada e cada colaborador conhece sua função na organização e o que se espera dele no desempenho de suas atividades. O aspecto visual das lojas corresponde com a missão e visão que a empresa se propõe a alcançar, ou seja, com lojas com visual atrativo e decoração exclusiva, o que se repete nas lojas franqueadas.

Em visita a uma das lojas, observou-se o trabalho do gerente de loja em acompanhamento da função dos atendentes, além do apoio na organização dos demais trabalhos e organização da estrutura física. Notou-se que as funções operacionais estavam bem definidas pelo gerente de loja, visto que as solicitações dirigidas aos atendentes são prontamente atendidas e providenciadas. Isso remete ao entendimento de que o alinhamento entre o sistema de governança, estrutura organizacional e controles gerenciais implementados são determinantes para atingir os objetivos institucionais propostos.

#### 4.2 DESCRIÇÃO DO USO DOS SCG COMO UM PACOTE

Inicialmente, buscou-se entendimento, como os controles gerenciais se interconectam entre si na organização. Verificou-se, que ocorreu significativa evolução financeira e estrutural nos últimos cinco anos, representada pelo crescimento da quantidade de lojas e expansão do faturamento apresentado em nos relatórios anuais. Nota-se que, a Rede Saúde adota uma gestão aberta e colaborativa da direção com os gestores de cada unidade, auxiliando na resolução de problemas e dificuldades operacionais. Constata-se incentivo na melhoria e crescimento contínuo das rotinas operacionais para proporcionar ótimo atendimento aos clientes com resultados positivos ao crescimento da Rede Saúde.

Os controles gerenciais utilizados pela Rede Saúde são combinados por relatórios extraídos do sistema integrado de gestão e planilhas de dados. Constatou-se a geração de relatórios oriundos do histórico próprio, assim como, banco de dados externo, adquirido de empresa terceirizada especializada em dados de mercado do ramo farmacêutico.

Os relatórios integram os sistemas de controles e informações gerenciais e são analisados pelo comitê gestor composto pelos os proprietários e o supervisor geral. Após a avaliação dos objetivos estratégicos e dos indicadores gerados pelos controles gerenciais, são

enviadas as diretrizes de demandas aos demais coordenadores de áreas e gerentes de lojas. Dentre os principais controles e relatórios enviados, destacam-se: a participação de mercado, o fechamento mensal anterior, o faturamento acumulado, as metas para o mês atual divididas em faturamento geral, rentabilidade consolidado e faturamento por categoria.

Na sequência a descrição dos componentes Cultural, Planejamento Cibernético, Remuneração e Recompensa e Administrativo.

#### **4.2.1 Cultural**

Os controles culturais da Rede Saúde são direcionados basicamente pela missão e visão. O slogan que define a organização foi desenvolvido por um grupo de colaboradores, que em conjunto, transcreveram o propósito da empresa em uma frase (neste trabalho não divulgado porque identifica a empresa) e visualizadas são identificadas no atendimento aos seus clientes.

Conhecer a missão da empresa faz parte do processo de gestão, do planejamento e de treinamentos dos colaboradores. Constatou-se que, tanto para colaboradores antigos ou recém-admitidos, recebem treinamento sobre a missão, pois como cita o Entrevistado 1 “o colaborador tem que entender o que a empresa vive”, ou seja, a missão é o guia para a elaboração das atitudes e procedimentos para atendimento aos clientes.

A empresa utiliza de ferramentas de mídia social como *Facebook* e *WhatsApp*, por meio de grupos por loja e por gerente, para reforçar diariamente o compromisso dos colaboradores com a missão da empresa, que tem como objetivo principal, proporcionar uma boa experiência de compra nas lojas. Segundo o Entrevistado 4 (2020) “isso deixa a equipe alinhada”.

Com o objetivo de reforçar a missão da empresa e dos valores, anualmente são realizados treinamentos para dialogar e resgatar os valores com todos os colaboradores. O principal objetivo é reforçar o entendimento que a missão e visão são o propósito do trabalho diário de cada colaborador e que o lucro da empresa e a remuneração recebida é consequência de um trabalho bem feito (Entrevistado 1, 2019).

Como forma de comunicação dos valores e missão, a empresa utiliza o Manual de Procedimentos Padrão composto, entre outros, pelo Procedimentos Operacionais Padrão (POP). Entre as diversas diretrizes do POP, apresenta os direcionamentos da empresa para diversos setores e funções, orientando as ações dos colaboradores para as divergências e ocorrências operacionais. De acordo com o Entrevistado 4 (2020) o POP transmite o DNA da empresa. Estes procedimentos também integram parte das regras relacionados a controles administrativos

da empresa, com regras relacionadas a procedimentos técnicos e operacionais vinculados a legislação e regras da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA).

#### **4.2.2 Planejamento**

O planejamento estratégico é elaborado anualmente pela diretoria da empresa juntamente com supervisor geral, com revisões mensais e acompanhamento semanal. O planejamento anual é estruturado com um plano de ações a partir da projeção e metas das vendas e indicadores de desempenho das unidades (lojas) e metas individuais (atendentes) que servirão de base para os processos de tomada de decisão.

A cada mês, o planejamento anual é revisado, juntamente com os ajustes pertinentes ao planejamento mensal. Após as finalizações, o plano mensal de metas e indicadores é apresentado ao gerente de vendas que estipula ações e estratégias para o engajamento dos gestores de loja para a execução da estratégia para aquele mês. Em seguida, gerente regional reúne-se com a equipe de gerente de lojas e as metas e indicadores são apresentadas, revisadas e discutidas, bem como o plano de ação, foco e abordagem aos atendimentos. Na sequência, cada gerente de loja repassa aos atendentes, as metas e indicadores gerais da loja e as metas e indicadores individuais. A reunião sempre acontece no primeiro dia útil de cada mês.

O gerente de cada loja tem a função de acompanhar semanalmente os indicadores individuais e os gerais da loja, que são acompanhados também pelo gerente de regional, neste processo, se algum indicador não estiver evoluindo, imediatamente são tomadas ações que possam auxiliar cada atendente a alcançar as metas e indicadores estipulados. Os atendentes têm acesso em tempo real do andamento das suas metas, que são apresentadas no sistema utilizado pela rede, da mesma forma que o gerente de loja acompanha o andamento individual e de global.

As metas e indicadores são extraídos dos registros históricos do Sistema Integrado de Gestão (SIG) da Rede Saúde e são utilizados dados de mercado do ramo farmacêutico, contendo informações de todo o desempenho de produtos, regiões, cidades, marcas, perfis de consumidor, tendências de produtos e demais informações. Conforme o Entrevistado 4 (2020) os dados traduzem o mercado farmacêutico em todos os detalhes. Com base nestes dados são definidos o volume de vendas, metas por categorias, quantidade, valores e rentabilidade de cada indicador de loja e individual.

### 4.2.3 Remuneração e Recompensa

As informações relacionadas a Remuneração e Recompensa dos atendentes estão disponíveis em tempo real no SIG da Rede Saúde. No início de cada mês, o gerente de loja repassa as metas e indicadores individuais loja. As metas e indicadores são divididos nos dois grandes grupos, ou seja, em faturamento e rentabilidade, e destes é feita uma decomposição de valores para compor indicadores menores, como venda de genéricos, de similares, perfumaria, perfumes, por laboratório entre outros.

Cada atendente de loja consegue acompanhar diariamente o atingimento das suas metas. Conforme explica o Entrevistado 4 (2020) cada atendente conhece o quanto ele produz de lucro e rentabilidade. Em decorrência do acompanhamento diário dos atendentes, visualiza-se a construção da remuneração. O Entrevistado 1 (2020) acrescenta que, conhecendo a meta individual de rentabilidade, por exemplo, o atendente visualiza onde precisa chegar para alcançar uma comissão mais rentável, pois, conhece a lucratividade de cada produto vendido na loja. Neste sentido, os controles de recompensa e remuneração da Rede Saúde, direcionam os atendentes a realizarem vendas direcionadas ao alcance dos objetivos propostos para o atingimento das metas institucionais.

Ainda, sobre a composição da remuneração e recompensa dos atendentes, o Entrevistado 1 (2020), explica que existem vários indicadores que são analisados diariamente pelo gerente regional, mas o que a empresa utiliza é o autogerenciamento da equipe, denominação elaborada pela própria empresa. Ainda, conforme o Entrevistado 1 (2020), o modelo de gerenciamento de indicadores e metas é diferenciado, cada atendente, é visto como uma unidade na estrutura, recebe metas e indicadores, ou seja, os objetivos a serem cumpridos durante o mês.

Em contrapartida, a função do gerente de loja é auxiliar os atendentes a alcançar as metas individuais, que integram as metas estipuladas para a loja. Neste sentido, a Rede Saúde ainda proporciona recompensa bônus por atingimento de percentuais de 10% e 20% acima das metas estabelecidas individualmente.

Nas ações relacionadas para atingimento dos objetivos institucionais, a Rede Saúde desenvolve continuamente campanhas promocionais que premiam os atendentes e demais colaboradores no alcance de metas de vendas de unidades e valores de faturamento das lojas. As recompensas ocorrem com sorteio de prêmios e dinheiro, entre outros, e possuem regras específicas que visam contemplar o maior número de colaboradores.

#### 4.2.4 Cibernético

Os controles que integram esta categoria constam no Plano de Metas e Indicadores de Vendas e Rentabilidade, e consiste, na principal ferramenta usada como análise para a tomada de decisão. O plano de metas e indicadores é elaborado pelos diretores financeiro, administrativo e de compras e repassados ao supervisor geral e gerente de regional. Este último repassa aos gerentes de lojas e aos atendentes. O plano de metas e indicadores segue o planejamento anual, e ajustado mensalmente, de acordo, com o monitoramento contínuo das vendas e resultados obtidos.

Os indicadores são divididos em metas gerais da empresa e indicadores de loja e individuais e fazem parte do Manual de Procedimentos Comerciais, Capítulo II – Análise de Resultados. Conforme o Entrevistado 1 (2020), a composição das metas e indicadores atendem duas diretrizes, faturamento e rentabilidade. A primeira remete a quantidade e volume de vendas, enquanto a segunda, direciona para a qualidade dessas vendas. Desta forma, as metas estipuladas para o desempenho consolidado objetivam atender indicadores previstos de faturamento e rentabilidade compostos pelas principais categorias de produto comercializados, com destaque, para os medicamentos gerais, genéricos, similares, perfumaria, vitaminas e perfumes importados. Pode-se observar a descrição das principais metas gerais e os objetivos pelo Quadro 11.

**Quadro 11 - Metas Financeiras e de Rentabilidade**

| Meta                         | Descrição  | Medida   |
|------------------------------|--|--|
| 1. Faturamento consolidado   | Somatório do faturamento da rede de lojas  | Total das vendas em reais                        |
| 1.1 Medicamentos             | Cada categoria representa um percentual (%) em relação ao faturamento consolidado  | Total das vendas de cada categoria em reais      |
| 1.2 Genéricos e similares    |  |  |
| 1.3 Perfumaria               |  |  |
| 1.4 Vitaminas                |  |  |
| 1.5 Perfumes importados      |  |  |
| 2. Rentabilidade consolidado | Somatório da rentabilidade da rede de lojas  | Total de rentabilidade em percentual (%)         |
| 2.1 Medicamentos             | Cada categoria representa um percentual (%) em relação à rentabilidade consolidado | % de rentabilidade de cada categoria de produtos |
| 2.2 Similares e genéricos    |  |  |
| 2.3 Perfumaria               |  |  |
| 2.4 Vitaminas                |  |  |
| 2.5 Perfumes Importados      |  |  |

Fonte: dados da pesquisa, 2020

Para o acompanhamento das metas gerais cada loja possui um quadro de acompanhamento de metas, onde o gerente de loja faz as anotações diárias dos valores já

realizados individualmente (atendente) por categoria, e no somatório, o valor total das vendas da loja. Pode-se observar o quadro de metas por loja no Quadro 12.

### Quadro 12 – Metas por loja

| Colaborador   | Faturamento |           | Rentabilidade |           | Perfumaria |           | Vitaminas |           | Perfumes Importados |           |
|---------------|-------------|-----------|---------------|-----------|------------|-----------|-----------|-----------|---------------------|-----------|
|               | Meta        | Realizado | Meta          | Realizado | Meta       | Realizado | Meta      | Realizado | Meta                | Realizado |
| Atendente 1   |             |           |               |           |            |           |           |           |                     |           |
| Atendente 2   |             |           |               |           |            |           |           |           |                     |           |
| Atendente 3   |             |           |               |           |            |           |           |           |                     |           |
| Atendente 4   |             |           |               |           |            |           |           |           |                     |           |
| Total da Loja |             |           |               |           |            |           |           |           |                     |           |

Fonte: Manual de Procedimentos Comerciais Capítulo II – Análise de Resultados (2018)

Observa-se no Quadro 12 que não aparecem colunas ou informações relacionadas medicamentos, genéricos e similares. Isso ocorre devido a compreensão da gestão, que os clientes vão até as farmácias para comprar medicamentos, então a realização desta venda no atendimento do cliente é considerada como básica na rotina do atendente e não precisa ser acompanhada no quadro.

Para o alcance das metas da empresa são utilizados também indicadores de loja e individuais por atendente. As metas por loja incluem avaliação da localização onde estão instaladas e as características de cliente de cada região. Para a composição dos indicadores das lojas e individuais também são utilizadas medidas não financeiras que podem ser observados no Quadro 13.

### Quadro 13 - Medidas não financeiras

| Indicador                                   | Descrição   |
|---|---|
| Quantidades de atendimentos x ticket-médios | Comparação da quantidade de atendimentos realizados com o valor médio vendido |
| Evolução de vendas de genéricos e similares | Comparação da quantidade vendida com período anterior                         |
| Evolução de vendas de perfumes importados   |   |
| Evolução da rentabilidade                   |   |
| Evolução do ticket-médio                    |   |
| Evolução da venda de perfumaria             |   |
| Evolução de venda por marca                 |   |

Fonte: Manual de Procedimentos Comerciais Capítulo II – Análise de Resultados (2018).

A Rede Saúde utiliza medidas não financeiras para avaliar o desempenho individual. São analisados dados relacionados a evolução de vendas e quantidade de atendimentos. A análise de ticket-médio tem a função de apresentar a quantidade de atendimentos e comparar a evolução nos períodos.

Além das medidas financeiras relacionadas ao volume de vendas e rentabilidade, as metas gerais de desempenho ainda trazem uma avaliação com relação ao desempenho de cada atendente em relação aos treinamentos repassados e objetivos estipulados individualmente.

No Quadro 14, a descrição das categorias de produtos, medida financeira e não financeira.

**Quadro 14 - Categorias de produtos, medida financeira e não financeira**

| Categorias de produtos | Medida financeira   | Medida não-financeira  |
|------------------------|---|--|
| Faturamento            | Faturamento total da loja                                       | Verificar o faturamento médio por atendente  |
| Rentabilidade          | Rentabilidade por categoria de maior giro                       | Medir o alcance de vendas de cada atendente nas principais categorias                |
| Perfumaria             | Faturamento gerado na categoria com maior volume de vendas      | Principal indicador de desempenho individual do atendente                            |
| Vitaminas              | Faturamento relacionado a categoria com maior margem de lucro   | Mostra a habilidade e bom uso das técnicas de vendas para todos os tipos de clientes |
| Perfumes Importados    | Faturamento relacionado com a categoria de maior valor agregado | Mostra a habilidade e bom uso das técnicas de vendas para todos os tipos de clientes |

Fonte: dados da pesquisa (2020).

Observa-se que os gestores utilizam as medidas financeiras para analisar o desempenho individual por meio de medidas financeiras. Também são realizadas de modo não mensurado, a análise dos indicadores não financeiros apresentados no Quadro 13 como forma de avaliar os atendentes quanto a efetividade das vendas.

#### 4.2.5 Administrativo

Os controles administrativos são orientados principalmente por regras e normas sanitárias e farmacêuticas. O Manual de Boas Práticas Farmacêuticas inclui os anexos denominados Procedimentos Operacionais Padrão (POP) que regem e normatizam as diversas regras e práticas de atendimento e funcionamento. O Manual detalha desde operações de regras de controle farmacêutico e sanitário, a dispensação, comercialização, e prestação de serviços da empresa, de acordo com o disposto na Resolução da Diretoria Colegiada – RDC Nº 44, de 17/08/2009 da Vigilância Sanitária.

A Rede Saúde também disponibiliza aos colaboradores, o Manual de Procedimentos Comerciais composto por dois capítulos. O primeiro rege as regras e diretrizes relacionadas ao atendimento ao cliente, vendas, boas práticas vinculadas ao atendimento ao cliente e em atender a missão da empresa, além do posicionamento da empresa quanto a ética nas vendas. O segundo capítulo, apresenta as diretrizes de análise dos resultados da Rede Saúde como um todo, de cada

loja e de cada atendente. Deste capítulo, são extraídas as informações relacionadas a composição dos indicadores de desempenho consolidado e individual que compõem os controles cibernéticos.

Na sequência, a relação dos mecanismos formais identificados na Rede Saúde vinculados aos componentes do Sistema de Controle Gerencial proposto por Malmi e Brown (2008), conforme Quadro 15.

**Quadro 15 - Principais mecanismos formais vinculados ao sistema de controle gerencial**

| Componente               | Mecanismo formal  | Tipo           | Descrição  |
|--------------------------|---|----------------|--|
| Cultural                 | Manual de Boas Práticas Farmacêuticas – Anexos com os Procedimentos Operacionais Padrão (POP) | Não-financeiro | Apresenta a normatização das práticas adotadas para o estabelecimento dos requisitos gerais para o controle sanitário do funcionamento, da dispensação, da comercialização de produtos e da prestação de serviços farmacêuticos no estabelecimento. Contém a descrição das principais atribuições das funções dentro da organização  |
|                          | POP – I até XX  | Não-financeiro | Contém a descrição pormenorizada de técnicas e operações a serem utilizadas na farmácia, visando proteger, garantir a preservação da qualidade e segurança dos produtos disponibilizados e dos serviços prestados pela farmácia, dentro os principais:<br>Manutenção das condições higiênicas e sanitárias adequadas ao ambiente da farmácia;<br>Manutenção das condições de higiene de todos os Colaboradores;<br>Aquisição, recebimento e armazenamento dos produtos de comercialização permitida;<br>Destinação dos produtos próximos ao vencimento e com prazos de validade vencidos;<br>Descarte de materiais perfuro cortantes;<br>Dos serviços farmacêuticos prestados;<br>As responsabilidades e atribuições inerentes ao Farmacêutico Responsável Técnico;<br>A recepção de clientes e a dispensação de medicamentos. |
| Planejamento             | Relatórios Anual Planejamento   | Híbrido        | Apresenta o planejamento anual da empresa com o detalhamento das metas de faturamento e rentabilidade pretendidas.   |
| Remuneração e Recompensa | Controle de Metas Individuais   | Financeiro     | Apresenta as metas mensais de vendas individuais, ou seja, por atendente, para o faturamento e rentabilidade, indicando os valores por categoria de produtos e quantidades por marcas. Apresenta o valor de comissão referente as vendas realizadas  |
|                          | Programa de Campanhas de Vendas   | Híbrido        | Campanhas de vendas realizadas periodicamente com objetivo de aumentas as vendas e recompensar financeiramente e não financeiramente os atendentes e demais colaboradores da empresa.  |
| Cibernéticos             | Relatório Mensal de Desempenho  | Financeiro     | Apresenta os resultados gerais alcançados pela empresa e as informações de dados de mercado, que em conjunto servem de base para a elaboração do relatório de metas e indicadores  |

|                 |  |                 |  |
|-----------------|--|-----------------|--|
|                 | Relatório Mensal de Meta e Indicadores   | Financeiro      | Apresenta as metas mensais de faturamento e rentabilidade por loja e por atendente, com detalhamento das metas de vendas por categorias de produtos e por quantidade de marcas.  |
|                 | Manual Comercial – Análise de Resultados | Híbrido         | Apresenta os indicadores que são analisados mensalmente para o crescimento e desempenho da empresa   |
| Administrativos | Manual Comercial – Atendimento e Vendas  | Híbrido         | Apresenta os procedimentos necessários para o atendimento ao cliente e realização das vendas. Contém as diretrizes sobre procedimentos éticos e posicionamento da empresa quanto ao relacionamento com o cliente.      |
|                 | Controles de Treinamentos Obrigatórios   | Não-financeiros | Contém a especificação de cada função, apresentando os requisitos básicos de conhecimentos das práticas farmacêuticas para cada tipo de atividade. Os treinamentos seguem o Código de Ética da Profissão Farmacêutica. |

Fonte: Dados da pesquisa.

A Rede Saúde apresenta a descrição dos principais componentes por meio de manuais descritivos das operações, como o caso dos procedimentos operacionais padrão (POP) que detalham os processos operacionais e administrativos. O manual relacionado as vendas, apontam o direcionamento de como os atendentes devem agir para o atendimento ao cliente e consequentemente o alcance dos objetivos institucionais da Rede Saúde.

No manual de análise dos indicadores, são apresentadas as regras de como a empresa analisa os números e resultados gerados para o fechamento das metas gerais e individuais, juntamente com as condições para a remuneração e recompensa financeira. Em conjunto, estão também os controles obrigatórios relacionados ao ramo de negócio farmacêutico, que possui diversas regras sanitárias e controle formais relacionados a saúde e medicamentos.

Ainda, com as observações realizadas nas visitas na empresa e de acordo com as entrevistas, pode-se constatar mais evidências acerca do uso dos componentes dos Sistemas de Controle Gerencial, na estrutura da empresa e na rotina diária e operacional da Rede Saúde. Estas constatações são apresentadas no quadro 16.

#### **Quadro 16 - Evidências empíricas do uso dos componentes do SCG**

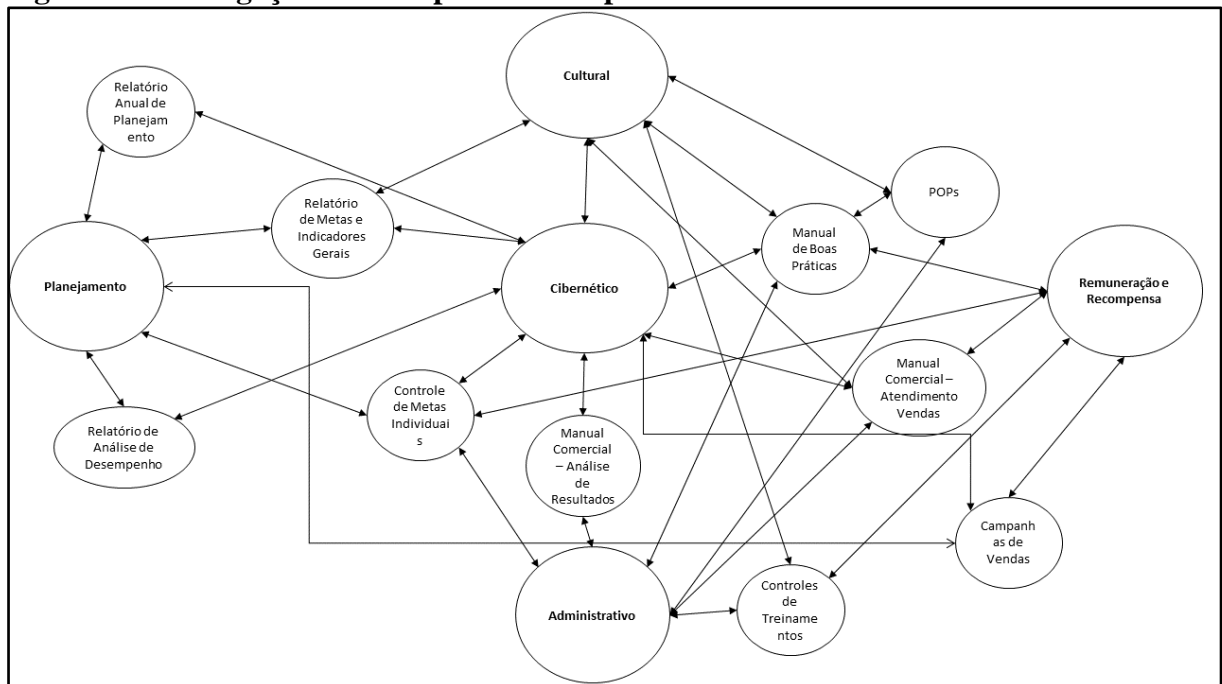
| Componente | Evidências Empíricas  |
|------------|---|
| Cultural   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Missão da empresa impressa nos crachás</li> <li>• Uniforme padronizado para lojas e franquias</li> <li>• Padrão de decoração das lojas</li> <li>• Modelo da franquia</li> <li>• Uso de aplicativos que reforçam a missão e visão da empresa</li> <li>• Constantes encontros sociais ligados a assuntos da empresa</li> <li>• Treinamentos do jeito “Rede Saúde” de trabalhar</li> <li>• Treinamentos de atendimentos e vendas</li> <li>• Quadros e imagens que apresentam o estilo da empresa</li> </ul> |

|                          |   |
|--------------------------|---|
| Planejamento             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Acompanhamento mensal e semanal das metas e indicadores entre o gerente regional com os gerentes de loja</li> <li>• Acompanhamento semanal do gerente de loja com os atendentes</li> </ul> |
| Remuneração e Recompensa | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Incentivo e auxílio para o alcance das metas e indicadores</li> </ul>  |
| Cibernéticos             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gráficos de acompanhamento de metas e indicadores</li> </ul>   |
| Administrativos          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Treinamentos de reciclagem operacional obrigatório</li> </ul>  |

Fonte: dados da pesquisa.

No Quadro 15 e 16 verifica-se o uso dos controles nos componentes cultural, planejamento, remuneração e recompensa, cibernéticos e administrativos pelos gestores da Rede Saúde no direcionamento das ações operacionais e estratégicas. As ações sempre são definidas pela direção, que encaminham o planejamento por meio de relatórios ao gerente regional, que então repassa aos gerentes de lojas todos os direcionamentos relacionados ao alcance das metas daquele período. Neste contexto, a Figura 7 representa as interligações entre componentes do sistema de controle gerencial no direcionamento de ações ligadas ao desempenho e alcance dos objetivos da Rede Saúde.

**Figura 7 - Interligação dos componentes do pacote de SCG**



Fonte: dados da pesquisa (2020).

Na Figura 7 observa-se a interconexão dos componentes do sistema de controles gerenciais por meio de diversos documentos e evidências empíricas que configuram o uso que ocorre nos diversos níveis hierárquicos do Grupo Saúde. Verifica-se o uso de controles gerenciais para auxiliar no direcionamento dos colaboradores para o alcance das metas.

Constatou-se que os elementos cultural, Planejamento, Cibernético, Remuneração e Recompensa e Administrativo que integram o modelo de Malmi e Brown (2008) são considerados, neste estudo, controles utilizados de forma interligada, visto que se complementam. Por exemplo, o controle de remuneração e recompensa fornece informações para as campanhas de vendas e treinamento, que por sua vez, está interligado com o cultural.

#### 4.3 SCG E A INTERCONEXÃO COM DADOS DE MERCADO

A Rede Saúde adquire dados de mercado para auxiliar na elaboração do planejamento de metas e indicadores. A empresa que fornece dados de mercado vende para a Rede Saúde, informações do mercado farmacêutico, estruturado por indústria, distribuição e varejo. Os relatórios referentes ao varejo farmacêutico são fornecidos com nível de detalhamento de operações que contemplam as vendas analíticas em nível nacional, estadual e municipal.

No complemento, os dados de mercado também trazem informações relacionada ao desempenho do mercado farmacêutico, vendas de *e-commerce*, canais de distribuição e hospitalar, quantidade de receitas e prescrições médicas realizadas. Essas informações são apresentadas em nível nacional e suas regiões.

A empresa especializada em dados de mercado, coleta mensalmente os dados relacionados a vendas, de diversas farmácias inclusive da Rede Saúde e no início do mês repassa as informações de mercado relacionadas ao setor, por meio de relatórios, disponibilizado via sistema da própria empresa especializada em dados de mercado.

As informações referem-se a vendas detalhadas por produto, quantidade vendida, valor unitário, quantidade por loja, por marca, por segmento, genérico ou similar. Conforme o Entrevistado 1 (2019) “com base em todos esses dados, de tudo que está acontecendo no mercado em todas as cidades do Brasil, eu consigo fazer o meu engajamento [de metas e pessoas] em cima disso”. E ainda complementa que são estas informações de dados de mercado que fornecem o embasamento para o planejamento.

Para a elaboração do planejamento, o Entrevistado 4 (2020) comenta que primeiro são analisados os dados internos, gerados pelo próprio banco de dados, que são compostos por informações de catorze lojas e dezessete franquias. Após essa análise comparativa do desempenho interno, são utilizados os dados de mercado de cada cidade que a empresa possui loja ou franquia e faz as análises necessárias para a elaboração do planejamento e adequação as metas e indicadores de desempenho.

Com posse deste relatório dos dados de mercado, o comitê de gestão se reúne para fazer a avaliação de desempenho e comparar os pontos fracos e fortes e providenciar ajustes no planejamento mensal. De acordo com o Entrevistado 1 (2020) “Elas [informações de mercado] vão dizer se o mercado está crescendo em tantos por cento, e consigo fazer todo o meu planejamento em cima desses dados, daí eu projeto meu crescimento do meu ano”.

Com os dados de mercado na mão, o comitê gestor faz os ajustes no planejamento mensal. Entre os ajustes realizados no planejamento estão informações como, quantidades vendidas de todos os tipos de produtos, margens e local de maior circulação dos produtos que existem no mercado. Esta situação remete a gestão a analisar as oportunidades que a empresa tem de revender produtos como também de ajustar os indicadores de cada categoria de produto.

Neste sentido, o Entrevistado 4 (2020) explica a Rede Saúde analisa também os produtos com baixo desempenho. Com base nos relatórios dos dados de mercado, buscar justificativas do resultado abaixo do esperado e elaborar um plano de ação para a alcance da meta daqueles produtos. Muitas vezes, o produto também está com pouca aceitação no mercado de modo geral, e, não apenas na Rede Saúde.

A mesma análise ocorre com os produtos que não são comercializados pela Rede Saúde, conforme o Entrevistado 4 (2020) explica:

Tudo que tiver na loja de farmácia que são cerca de 15 mil SKU's diferentes, produtos diferentes, códigos de barra, está lá dentro, está medido. Vendeu uma unidade já aparece lá, nem que seja uma unidade da nossa ou um concorrente. Vendeu, ele vai aparecer o SKU lá naquele mês.

Desta forma, produtos novos e oportunidades novas também são analisadas e em caso de produtos ou linha de produto que a Rede Saúde ainda não comercializa é identificado fornecedores ou representantes para iniciar a negociação de fornecimento daqueles produtos. Em complemento, o Entrevistado 4 (2020) cita que “na elaboração do planejamento, os dados de mercado fazem os gestores abrirem os olhos para o que eles [Rede Saúde] não estão atendendo e não vendem”. Com esta etapa, o novo produto entra na lista de produtos à venda com os indicadores unitários e de categoria ajustados a meta proposta, de acordo com o planejamento mensal.

Entre os principais objetivos na aquisição dos dados de mercado, o Entrevistado 4 (2020) explica que os dados apontam para as oportunidades de venda. Neste caso, incluem-se os produtos que não tem bom resultado, seja de faturamento ou rentabilidade. Esta análise que é feita pelo gerente regional abre a discussão para a adequação ao planejamento para estes produtos também possam ser vendidos em maior quantidade e rentabilidade. Estes dados também são utilizados para propor campanhas de vendas e promoções nas lojas. Essas

suposições de ações são encaminhadas ao comitê de gestão que tomam as devidas decisões e adaptações ao plano de ação.

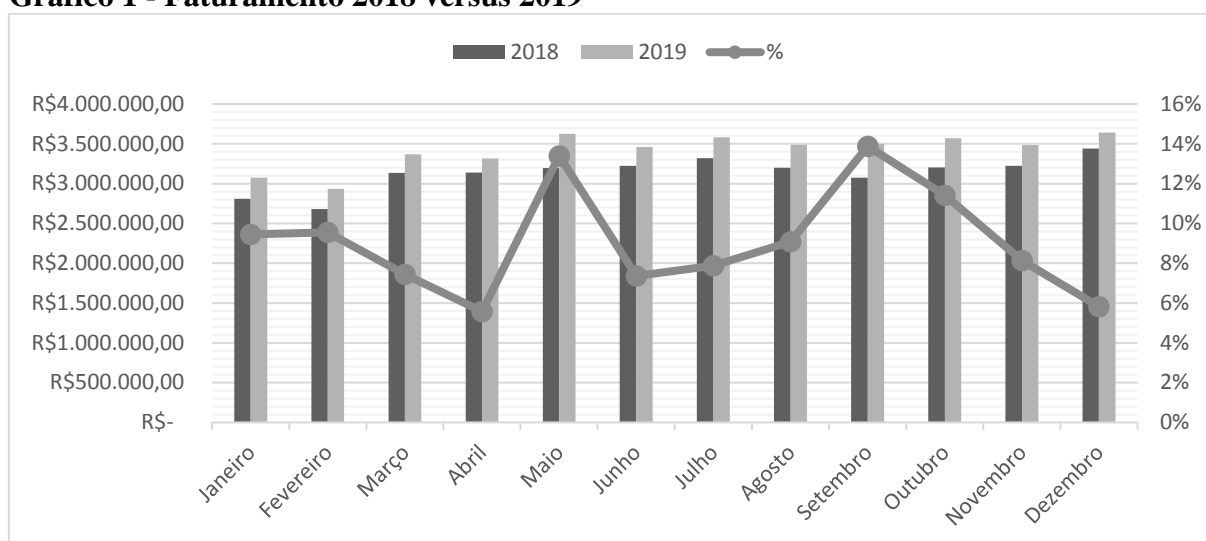
Além do relatório fornecido pela empresa de dados de mercado, a Rede Saúde recebe mensalmente *Newsletter* com notícias que envolvem os cenários farmacêuticos e de saúde, apontando os principais direcionamentos do mercado, vinculados as indústrias farmacêuticas, laboratórios, ações dos órgãos competentes e governo. Em especial, em 2020, em meio a pandemia mundial, a Rede Saúde também recebe edições especiais, que tratam especificamente da relação ao Covid-19 e o cenário farmacêutico.

A composição de todos esses dados promove adaptações ao planejamento e as ações que são tomadas para garantir o alcance das metas. Com os ajustes nos controles de planejamento, o comitê gestor, repassa ao gerente regional as novas demandas, metas e indicadores que devem ser trabalhados e alcançados com os gerentes de lojas e atendentes.

#### 4.4 SCG E O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

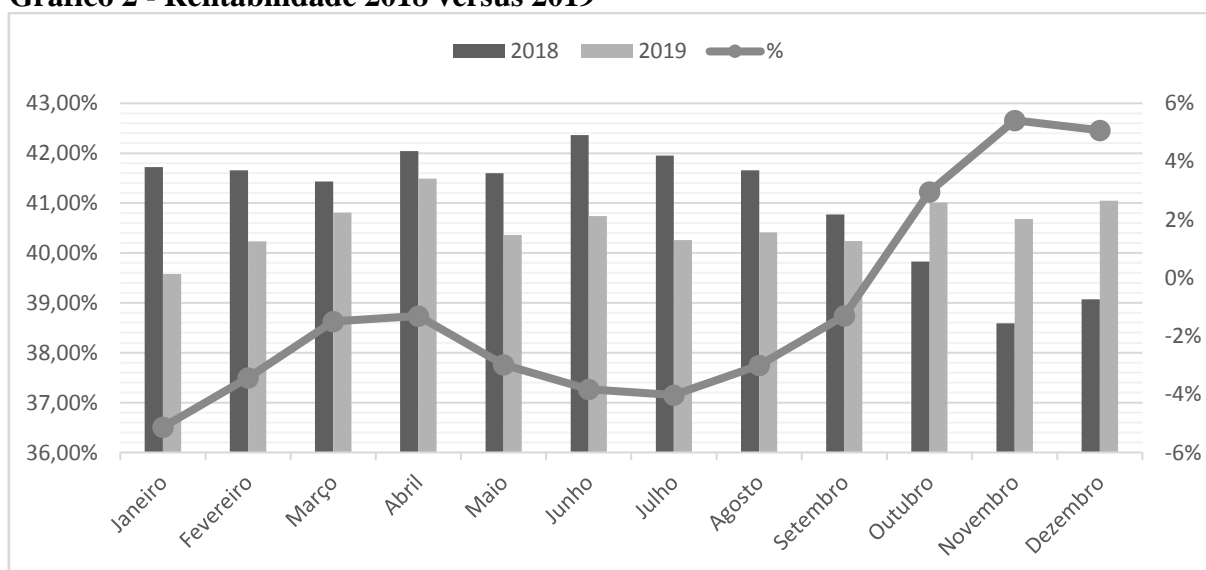
A Rede Saúde avalia o desempenho organizacional por meio do alcance de metas de vendas e indicadores de desempenho gerados de acordo com o planejamento anual, baseado em dados históricos e de mercado. Para avaliar o desempenho, os dois principais indicadores estão relacionados a medidas financeiras de faturamento e rentabilidade. Também são utilizadas medidas não-financeiras relacionadas a volume de vendas, como a evolução de quantidades vendidas por unidades, marcas, atendimentos e ticket-médios. O desempenho organizacional é avaliado de modo consolidado e por loja conforme apresentados nos Gráficos 1 e 2.

Para a avaliação de desempenho da loja é realizado o fechamento mensal dos valores realizados com faturamento e rentabilidade, composto pelas categorias denominadas medicamentos, genéricos, similares, perfumaria, vitaminas e perfumes importados. Estes valores são comparados com o ano e o mês anterior para compor a análise dos resultados o período. Pode-se observar o desempenho do faturamento consolidado da Rede Saúde no Gráfico 1.

**Gráfico 1 - Faturamento 2018 versus 2019**

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

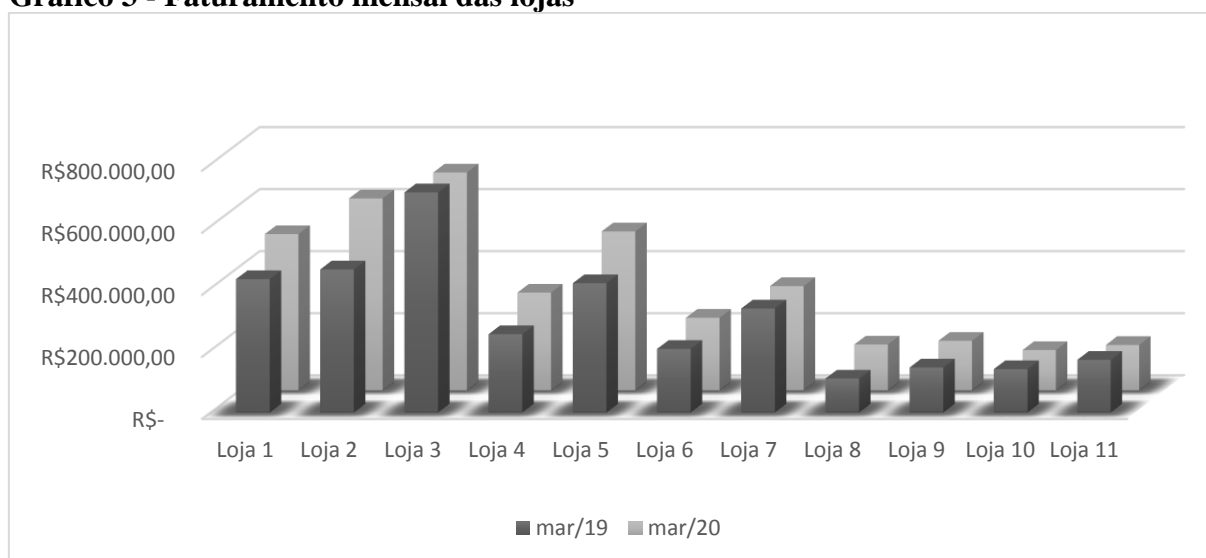
Percebe-se que a Rede Saúde possui crescimento no faturamento consolidado, totalizando no ano de 2018 o valor de R\$ 37.652.629,00 e no ano de 2019 o valor de R\$ 41.054.855,00. O faturamento teve crescimento médio, do ano de 2018 para 2019 em 9%, com destaque para as duas principais linhas de medicamentos que formam a base do faturamento representando um percentual de crescimento de 10,36%, seguido de perfumaria que representou 12,12%. O Gráfico 2 apresenta o desempenho de rentabilidade consolidado do período 2018 e 2019.

**Gráfico 2 - Rentabilidade 2018 versus 2019**

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No Gráfico 2 é possível que no ano de 2019 o crescimento relacionado a rentabilidade só alcançou crescimento nos últimos quatro meses do ano. Na comparação dos períodos, ambos ficaram com média de rentabilidade anual em 41%. Para as análises mensais, o SIG fornece relatórios com faturamento e rentabilidade por categoria. O comitê de gestão analisa o período em comparação com o mesmo período do ano anterior. Conforme explica o entrevistado 1 (2019), existe sazonalidade mensal e de épocas do ano que não podem simplesmente ser comparadas com o mês anterior. No Gráfico 3, verifica-se o exemplo de faturamento comparativo de março de 2019 e março de 2020 que é utilizado para analisar o desempenho das lojas.

**Gráfico 3 - Faturamento mensal das lojas**



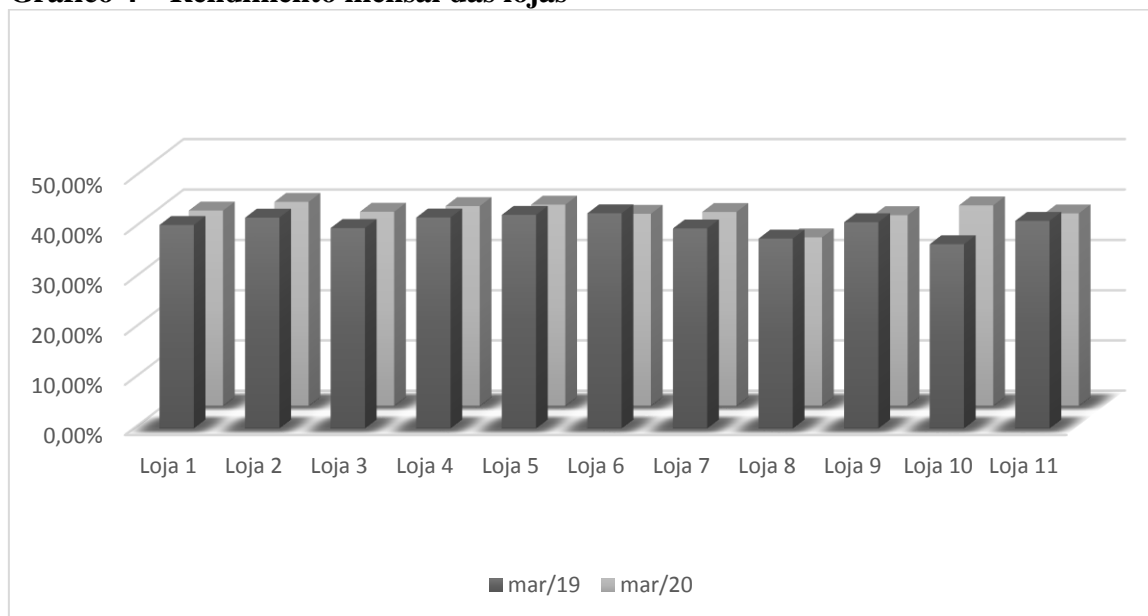
Fonte: dados da pesquisa (2020).

É necessário informar que no momento da coleta desses dados a Rede Saúde ainda não tinha inaugurado as lojas 12, 13 e 14, portanto o gráfico não contempla informações destas. Cabe destacar a clara sazonalidade nos períodos e nas lojas. Neste período de março de 2019 a Rede Saúde faturou o valor de R\$ 3.367.459,00 e em março de 2020 faturou R\$ 3.810.756,00. Estes valores representam um crescimento médio de 12,94%

No gráfico de faturamento consolidado é possível comparar o total do faturamento consolidado, e acompanhar o histórico do faturamento por meio de gráfico comparativo das vendas realizadas nos últimos doze meses. Analisa-se o valor do faturamento entre o mês atual e o mesmo mês no ano anterior, verificando assim além do alcance da meta atual o desempenho quanto ao alcance das metas no último ano. No gráfico do faturamento por loja, a análise é feita em comparação ao mesmo período do ano anterior.

O indicador de rentabilidade é o outro indicador utilizado para a análise de desempenho da Rede Saúde. No Gráfico 4 são apresentados os percentuais de rentabilidade de loja, que neste indicador, compõem o indicador de rentabilidade consolidado.

**Gráfico 4 – Rendimento mensal das lojas**



Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Observou-se que o desempenho organizacional teve ligeira queda no mês de março de 2020, impactado diretamente pelo isolamento social causado pelo Covid-19. O entrevistado 1 (2020), revelou que apesar das farmácias não precisarem fechar as portas no período da quarentena, os clientes não estavam se deslocando até as lojas. Com menos clientes nas lojas, a rentabilidade diminuiu, visto que a margem de lucro maior está nos produtos agregados na venda ao cliente. Apesar desta situação, o faturamento das lojas aumentou, demonstrando um crescimento no faturamento consolidado, crescimento este que coincide com a transformação da Rede Saúde na utilização da gestão por indicadores.

Neste sentido, o Entrevistado 1 (2020) aponta que no canal farmacêutico, o maior impacto da Covid-19 está no comportamento do consumo, com o isolamento e as medidas de segurança, as doenças de inverno praticamente sumiram, não temos gripados, diminuição drástica na venda de xaropes, antigripal e antibióticos, entretanto, aumento nas vendas de suplementação para fortalecimento da imunidade.

Com a percepção que a Rede Saúde teve resultados positivos nos principais indicadores e estes são elaborados por controles bem alinhados pela gestão, buscou-se entender a interconexão do desempenho da Rede Saúde com os elementos do SCG. O Quadro 17 aponta

as principais evidências encontradas nas entrevistas para o direcionamento da Rede Saúde no alcance das metas e indicadores de desempenho.

### Quadro 17 - Desempenho versus SCG

| Componente               | Questões   | Principais Evidências   |
|--------------------------|--|---|
| Cultural                 | Quais os principais fatores que são considerados centrais para o sucesso da organização? Como eles são transmitidos aos gerentes e funcionários? | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Principais Evidências</li> <li>• Visão e Missão expostas</li> <li>• Treinamentos mensais sobre a forma de trabalho</li> <li>• Utilização de tecnologias para transmitir e comunicar</li> <li>• Manual de Boas Práticas</li> </ul>  |
| Planejamento             | Quais métodos/ferramentas que a empresa utiliza no processo de implantação do planejamento estratégico?  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Planejamento anual com revisão mensal</li> <li>• Reuniões mensais</li> <li>• Relatórios analisados mensalmente com base de dados internos e dados de mercado</li> <li>• Gerência comunica ao gerente de vendas que repassa aos gerentes de loja e estes aos atendentes</li> <li>• Controles formais e informais usados constantemente para o acompanhamento das metas estabelecidas</li> <li>• O planejamento é acompanhado e adaptado mensalmente conforme dados do sistema de gestão e dados de mercado</li> <li>• Acompanhamento semanal dos gerentes de lojas o alcance das metas</li> </ul> |
| Remuneração e Recompensa | Como é realizada a avaliação de desempenho individual?   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Metas e indicadores definidos para cada loja e atendente</li> <li>• Recompensa é vinculado ao alcance de 100% das metas individuais estabelecidas para o período</li> <li>• Desempenho individual é validado pelo alcance das metas e indicadores individuais</li> <li>• Campanhas de vendas promocionais trazem recompensa financeira e premiações</li> </ul>   |
| Cibernético              | Quais as medidas de desempenho financeiras e não-financeiras que a empresa utiliza para acompanhar o planejamento estratégico?                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Plano de metas e indicadores bem especificados e separados por faturamento, rentabilidade, categoria de produtos, quantidades por marcas e atendimentos realizados</li> <li>• Sistema de gestão com indicadores simultâneos e por atendente</li> </ul>   |
| Administrativo           | Como a estrutura da organização influencia no desempenho das atividades operacionais?  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Manual com procedimentos</li> <li>• Manual Comercial de Atendimento</li> <li>• Treinamentos mensais sobre a forma de trabalho</li> <li>• Organização Interna</li> <li>• Planejamento e ação sincronizados</li> <li>• Padrão de loja e franquias</li> </ul>   |

Fonte: dados da pesquisa (2020).

Observa-se no Quadro 17 que a Rede Saúde possui diversos fatores que direcionam a empresa para o desempenho organizacional, vinculados aos pacotes do SCG, com uma gestão direcionada para o uso de metas e indicadores no processo de gestão. As maiores evidências estão relacionadas com o elemento de controle cibernético do pacote de sistemas de controle

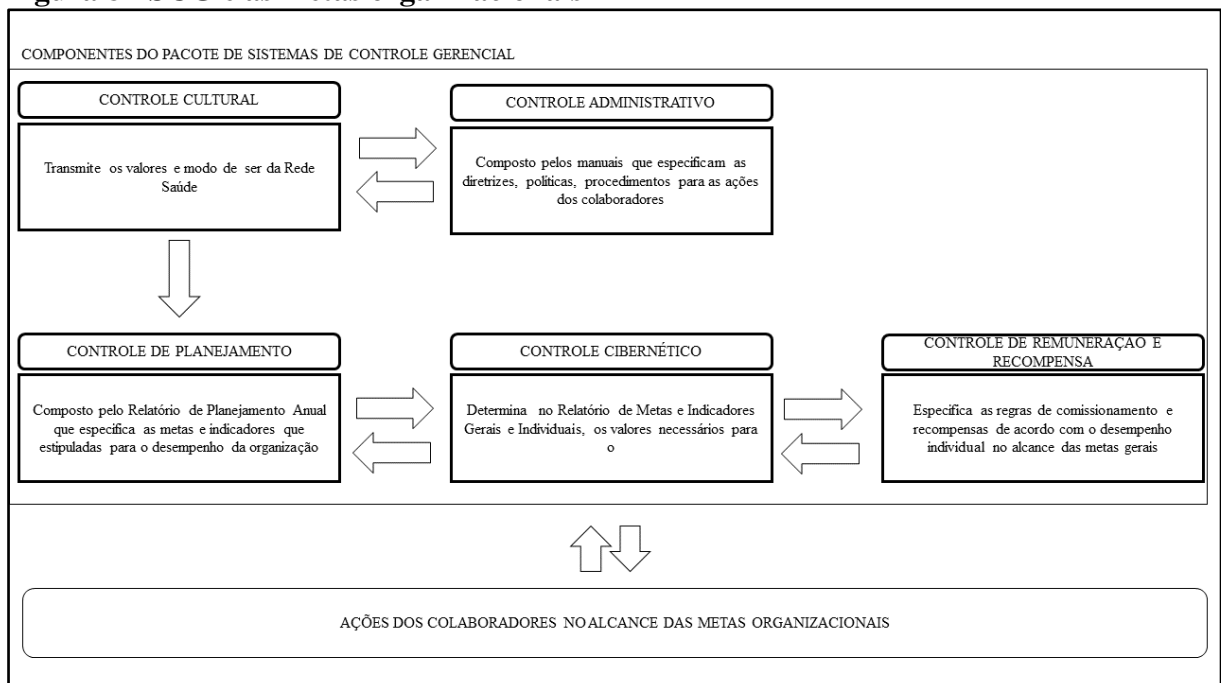
gerencial vinculada aos relatórios de metas e indicadores fortemente usados pela gestão da Rede Saúde para o alcance das metas de desempenho.

#### 4.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS E PRESSUPOSTOS DA PESQUISA

Apresenta-se nesta seção a análise e discussão dos pressupostos apontados para esta pesquisa, fundamentada no cenário apresentado, evidências coletadas e observadas na Rede Saúde, objeto deste estudo de caso.

Na tipologia proposta por Malmi e Brown (2008) os controles gerenciais foram elaborados para compreender como exercem influência no comportamento dos funcionários, ao mesmo tempo, que mapeia as ferramentas, os sistemas e as práticas que os gerentes e gestores tem para direcionar, de modo formal ou não, as ações destes funcionários. Ao levantar-se evidências empíricas deste estudo, notou-se que os componentes do pacote do SCG estão bem definidos quanto ao direcionamento das metas organizacionais. A Figura 8 mostra o fluxo dos componentes do SCG no alcance das metas organizacionais.

**Figura 8 - SCG e as metas organizacionais**



Fonte: dados da pesquisa (2020).

Na Rede Saúde os controles culturais direcionam claramente aos colaboradores para a visão e o modo de ser da empresa, que indicam para as ações dos colaboradores devem tomar quanto a forma de atendimento, regras (controles administrativos) e cumprimento das metas

(controles cibernéticos, planejamento e remuneração e recompensa). A interconexão dos componentes do pacote do SCG corresponde com os estudos realizados por Alves (2010), Isidoro (2012), Dropulić (2014) e Beuren e Vaz (2016).

Os controles administrativos, composto pelos manuais de procedimentos, de práticas e de atendimento, têm papel fundamental neste contexto, pois fornecem direcionamento para as ações dos colaboradores para o alcance das metas estipuladas nos controles cibernéticos. Os controles de planejamento fornecem informações para a composição dos controles cibernéticos, por meio dos relatórios de metas e indicadores que regulam os relatórios de remuneração e recompensa. A importância do uso destes controles no alcance das metas organizacionais também pode ser vista nas pesquisas de Sandelin (2008) e Rehman et al. (2019).

Constatou-se que os controles cibernéticos geram informações para análise dos resultados e o desempenho e retroalimentam as decisões para o planejamento. Infere-se que, promove a interconexão entre os elementos e revela indícios de que informações compartilhadas alimentam os processos decisórios dos gestores, e corrobora outros estudos de Hoque (2004), Beuren e Vaz (2016) e Silva (2016) e Rehman et al. (2019).

Entre as principais evidências constatadas nas entrevistas e observações sobre as ações dos colaboradores no alcance das metas organizacionais, destacam-se, o empenho no bom atendimento aos clientes, o autogerenciamento de indicadores individuais, procura por orientação do gerente de loja quando percebe que está com as vendas abaixo da média e a participação nos treinamentos oferecidos pela Rede Saúde. Os controles de remuneração e recompensa tem o objetivo de motivar e aumentar a produtividade os funcionários de modo a alinhar com as metas da empresa (Bonner & Sprinkle. 2002).

Com base nas evidências do estudo, corroborado pelos estudos de Vaz (2017), os componentes do SCG utilizados na Rede Saúde dão suporte para o primeiro pressuposto: os componentes do pacote de Sistemas de Controle Gerencial estão alinhados como um pacote de modo a direcionar as ações dos colaboradores no alcance das metas organizacionais.

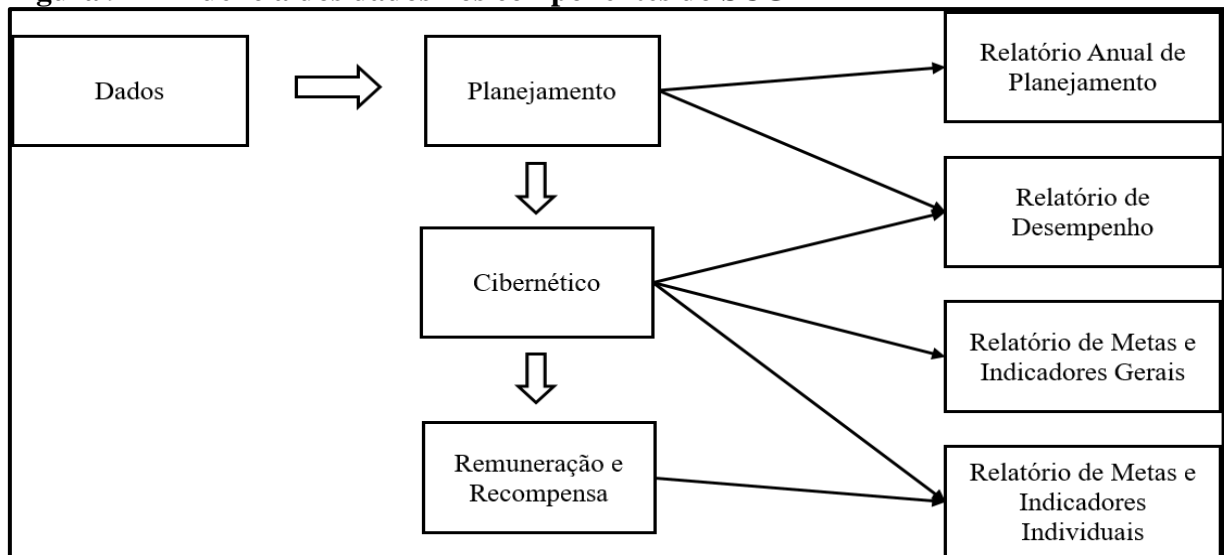
Na sequência, investigou-se características empíricas para o pressuposto 2 - informações obtidas por meio de dados de mercado interconecta com os componentes planejamento, cibernético e recompensa e remuneração nos Sistemas de Controle Gerencial. Em análise dos controles utilizados pela Rede Saúde, constatou-se que a Rede Saúde fornece suas informações vendas, produtos e quantidades, ao mesmo tempo, que faz aquisição desses mesmos dados referentes a empresas do mesmo ramo das cidades onde atua.

Os dados de mercado em conjunto com os dados próprios são utilizados para análise do planejamento mensal que é elaborado pelo comitê gestor que revisa mensalmente o

planejamento anual, conforme explicado pelo Entrevistado 4 (2020): “usamos primeiro nossos dados internos, o que já construiu e utiliza os dados adquiridos, que são os dados do mercado, por exemplo, da cidade onde atuamos, e faz análise e em cima desta análise, toma as decisões”.

Com as informações de vendas e produtos, a direção reavalia mensalmente o planejamento. Com o planejamento revisado, são ajustados os relatórios de metas e indicadores consolidados (controles cibernéticos). Na sequência, os relatórios de metas e indicadores individuais recebem os ajustes (remuneração e recompensa). Infere-se que as informações de dados de mercado influenciam na geração das metas e indicadores consolidados e individuais. Esta operação pode ser analisada de acordo com a Figura 9, que detalha o fluxo dados de mercado as informações na composição de relatórios do SCG.

**Figura 9 - Influência dos dados nos componentes do SCG**



Fonte: dados da pesquisa (2020).

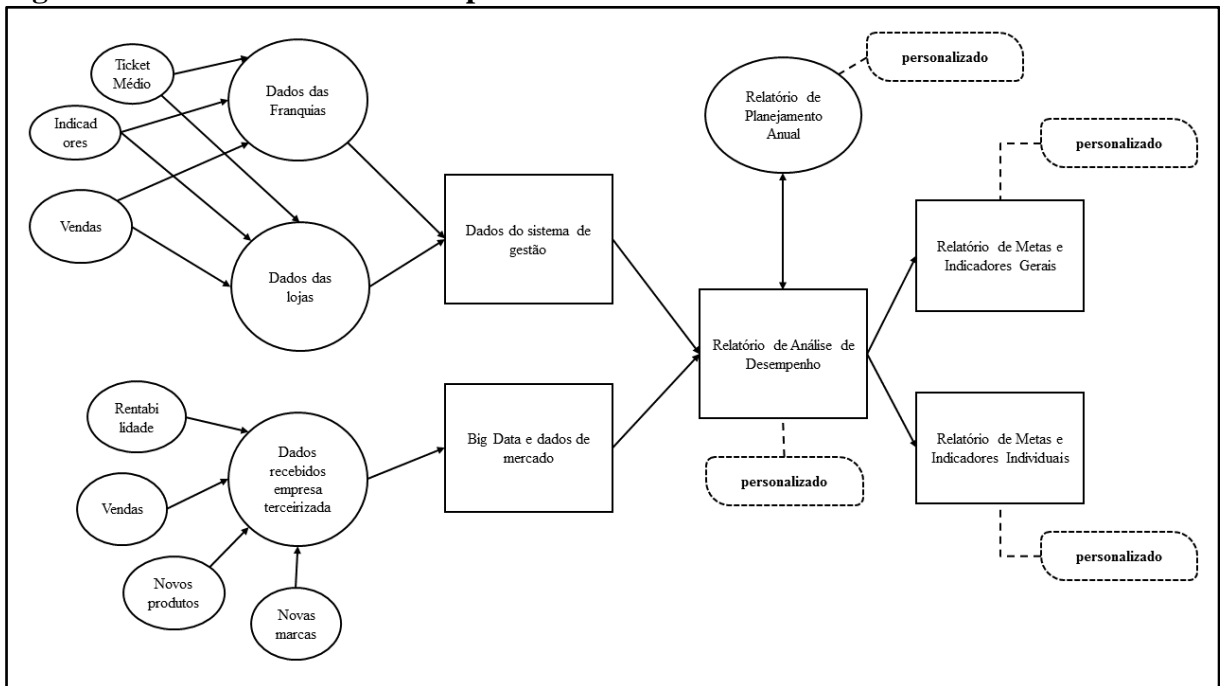
Constata-se que os dados de mercado fornecem informações para os componentes Planejamento, Cibernético e Remuneração e Recompensa no uso em forma de pacote nos SCG, conforme proposta do modelo de SCG. Esta constatação atende os pressupostos da literatura encontrados das pesquisas de Brynjolfsson et al.,(2011), McAffe e Brynjolfsson (2012), Moffitt e Vasarhelyi (2013), Warren et al. (2015), Appelbaum, Kogan, Vasarhelyi e Yan (2017), Gärtner e Hiebl (2018) e Vitale et al. (2020).

No pressuposto 3: a utilização de dados contribui para a personalização de controles e relatórios gerenciais, constatou-se que na Rede Saúde os principais controles gerenciais são baseados em dados próprios e dados de mercado. Entre os principais controles personalizados estão os relatórios de planejamento e cibernéticos, compostos por informações relacionadas a

valores e volume de faturamento por produto, categoria e marca, além da composição de rentabilidade de cada produto. Dessas informações são elaborados os controles de metas e indicadores mensais entregues aos gerentes de loja e os relatórios individuais com as metas e os indicadores de desempenho mensal dos atendentes.

Também são personalizados os controles de vendas e campanhas que são entregues aos colaboradores, atendentes e demais funcionários, que proporcionam condições de recompensa financeira, no alcance das metas específicas para as campanhas de vendas. Pode-se constatar os relatórios personalizados baseados em dados conforme Figura 10.

**Figura 10 - Controles e relatórios personalizados**



Fonte: Elaborado pela autora, (2020).

A elaboração de controles personalizados facilita a geração de informação para a tomada de decisão dos gestores, visto que traz a informação direcionada a necessidade da gestão. A flexibilidade do uso dos componentes do SCG como um pacote acontece principalmente nos controles e relatórios personalizados gerados de acordo com as necessidades de cada decisão. Com o uso de sistema de controle gerencial e base de dados é possível personalizar os diversos controles e relatórios que a Rede Saúde utiliza diariamente nos seus processos operacionais e estratégicos.

Conforme pesquisa realizada por Bronzo et. al (2013) estudos que indicam empresas do setor varejista podem aumentar suas margens operacionais em 60% através do uso de dados de mercado. Os autores afirmam que os varejistas que podem obter insights eficazes da análise

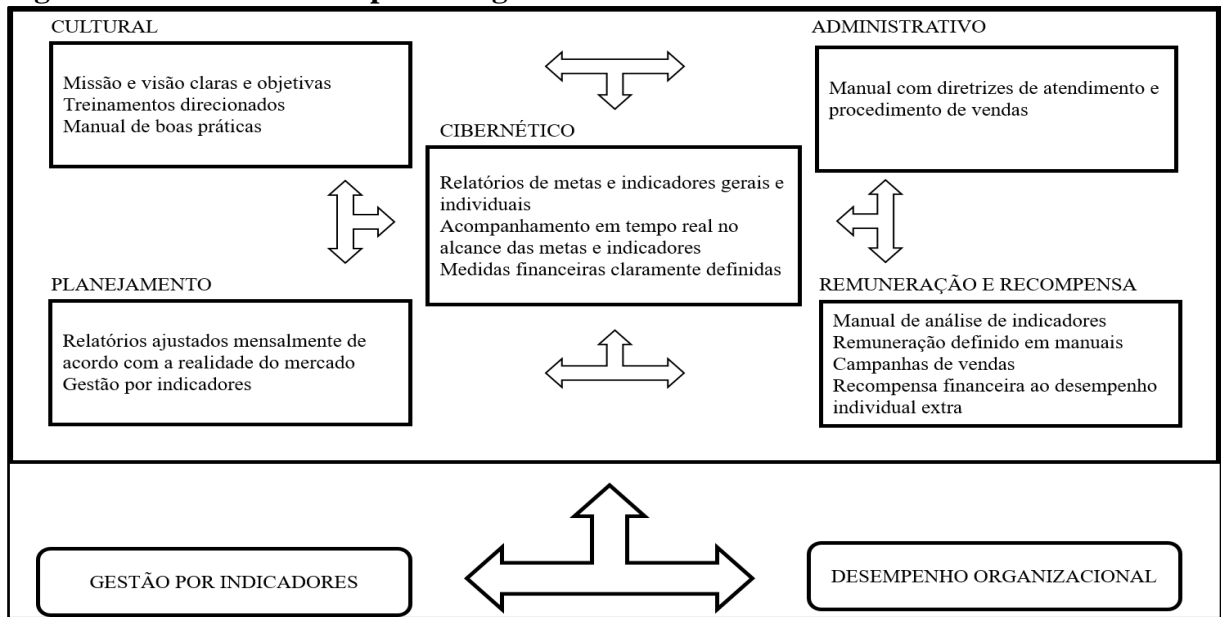
com dados de mercado melhorar previsões sobre o comportamento do consumidor, projetar ofertas mais atraentes, direcionar seus clientes e desenvolver ferramentas que incentivem os consumidores a tomar decisões de compra que favoreçam seus produtos. Foram encontrados pressupostos teóricos nos estudos de Anthony e Govindarajan (2008) e nas pesquisas de Oro e Lavarda (2019) e Vitale et al. (2020) evidências da personalização de controles gerenciais e influência do uso de dados no uso dos SCG.

Na consonância do pressuposto 4: o pacote de sistemas de controle gerencial influencia na melhoria do desempenho da empresa, buscou-se comparar as ações operacionais e estratégicas da Rede Saúde com as medidas financeiras que indicam o bom desempenho da organização. A inter-relação do SCG com desempenho é percebida pelo uso de metas e indicadores de desempenho.

As metas e indicadores de desempenho consolidado, são geradas com base dos dados internos e externos (dados de mercado). São gerados relatórios personalizados para a análise das metas e indicadores para uso do gerente regional e do comitê de gestão. Estes relatórios personalizados compõem os controles de planejamento e cibernéticos.

Os resultados apresentados nos Gráficos 1 e 2, mostram o crescimento em vendas – faturamento – e o crescimento em rentabilidade, nos dois últimos anos. O crescimento coincide com a utilização da gestão por indicadores. O Entrevistado 2 (2019) explica que mensalmente os relatórios do SIG são complementados com os dados externos. O departamento de TI tem a função de preparar os relatórios que são enviados ao comitê gestor a análise dos resultados.

Com a análise das informações de mercado e os dados do SIG a Rede Saúde, atualiza com frequência as metas e indicadores, sejam de venda, rentabilidade e marca. A interconexão dos componentes do pacote do SIG é clara, mostrando alinhando entre os controles que interferem no desempenho. A Figura 11 apresenta o fluxo dos componentes do pacote de SCG organizados para o alcance do desempenho.

**Figura 11 - SCG e o desempenho organizacional**

Fonte: dados da pesquisa (2020).

Os controles cibernéticos são os direcionadores do desempenho organizacional. São elaborados apoiados nos controles culturais que apresentam a visão e missão da empresa. Os controles culturais ainda direcionam controle de planejamento que organiza o desempenho almejado para o período conforme as diretrizes da Rede Saúde. Nos controles administrativos estão os manuais e normas que direcionam ações de atendimento, vendas. Enquanto os controles de remuneração e recompensa compensam financeiramente o desempenho individual no alcance das metas e indicadores gerais.

Estes apontamentos corroboram com os achados de Beuren e Teixeira (2014), Koufteros et al. (2014), Beuren e Vaz (2016) Rehman et al. (2019) que pesquisaram a influência do SCG como um pacote sobre o desempenho da organização e encontraram evidências positivas da influência do SCG sobre o desempenho.

## 5 APLICABILIDADE DA PESQUISA

Na busca de desempenho superior e diferencial competitivo, as empresas têm se dedicado a integrar novas tecnologias para melhorar o processo decisório. Deste modo, a interconexão por meio de banco de dados (internos ou externos) tem dimensionado uma nova compreensão do contexto e atribui aos SCG (cultural, planejamento, cibernético, recompensa e remuneração e administrativo) gerar informações customizadas, individuais e personalizadas.

As análises permitiram compreender que a Rede Saúde retrata uma estrutura operacional definida com evidências do uso dos controles gerenciais interconectados e com informações personalizadas para as necessidades da organização. A Rede Saúde possui indicadores estabelecidos e atualizados frequentemente com base de dados históricos, mas também, com dados de mercado das cidades onde possui suas lojas e franquias instaladas. Essa gestão baseada em metas e indicadores aponta para a importância que possui a medição do desempenho para o crescimento dos negócios.

A cultura na gestão da Rede Saúde é de que todos os níveis hierárquicos, gerente regional, gerentes de lojas e atendentes são avaliados por atingimento de metas. As metas são estabelecidas mensalmente pela direção com o propósito de cumprir o planejamento da organização. Neste caso, o fio condutor da cultura na Rede Saúde é a Gestão de Indicadores. Contudo, percebe-se poucos indicadores vinculados a avaliação da gestão de caixa e rentabilidade por loja, que poderia ser uma recomendação de incluir indicadores relacionados à gestão do caixa, como ciclo de caixa, ciclo operacional, prazos de estocagem e indicadores de rentabilidade por loja como o *Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization* (EBITDA).

Os indicadores de desempenho são parte fundamental no uso de SCG para influenciar o comportamento dos colaboradores para o alcance das metas organizacionais, neste sentido, se aplica quanto a elaboração de indicadores não-financeiros, que podem ser personalizados, visando melhorar os apontamentos sobre desempenho individual para o alcance dos objetivos da organização.

Um dos desafios na gestão por indicadores para promover o desempenho está no comprometimento individual dos colaboradores para atingir as metas. Neste quesito, estabelecer indicadores de satisfação dos colaboradores, de retenção e desenvolvimento profissional e treinamento poderia melhorar a eficiência de informações relacionadas ao quadro laboral. As entrevistas apontaram para as diversas oportunidades de treinamentos oferecidos pela Rede Saúde, porém, constatou-se apenas registros relacionados a oferta dos treinamentos,

não possuindo métricas que direcionam a tomada de decisão dos gestores, quanto a ações de melhoria ou a eficácia dos treinamentos, apenas evidências e constatações subjetivas dos gerentes.

Os controles de planejamento são alinhados, discutidos e revisados mensalmente. Neste ponto, a sugestão recai sobre o uso excessivo de indicadores que pode dificultar a análise de desempenho da Rede Saúde. Existem variados indicadores financeiros e metas de vendas enquanto alguns pontos não possuem controle ou informação para a tomada de decisão. No planejamento, questões como financeiro, rentabilidade, colaboradores, estoques, custos e clientes, devem possuir indicadores que direcionem as ações estratégicas da gestão.

Para a mensuração do desempenho organizacional, também podem ser acrescentados indicadores relacionados a atendimento ao cliente, preferência de compra e número relacionadas das devoluções. Além do uso dos indicadores já existentes do *e-commerce* da Rede Saúde, que apresenta os valores relacionados a faturamento de vendas, mas que poderia ser explorado para conhecer mais as preferências dos consumidores, gerando campanhas de *marketing*, ou promoções específicas para grupo de clientes que podem ser oferecidas nas lojas físicas.

Os indicadores de faturamento e rentabilidade compõem os principais controles de remuneração e recompensa. Indicadores não financeiros, vinculados a treinamentos poderiam ser usados como fontes de recompensa. Indicadores podem ser criados para atender os quesitos de remuneração e recompensa dos demais setores e funções, visto que este estudo abrangeu apenas as lojas da Rede Saúde. A definição por controles de treinamentos, por exemplo, comparados com resultados de indicadores de desempenho individual, podem trazer outras análises relacionadas a remuneração dos colaboradores.

Dentre os controles cibernéticos, o principal apontamento recai sobre o uso de orçamento, que ficaria alinhando com o planejamento estratégico. O uso de orçamento anual em conjunto com o planejamento fornece estrutura para o desenvolvimento das ações operacionais e demais alocações de recursos que apoiem a escolhas estratégicas da gestão. O orçamento poderia incluir não só as operações financeiras da Rede Saúde, mas também incluir controles não financeiros, relação com fornecedores, como quantidades de estoque, produções relacionadas ao departamento de manipulação e qualidade, por exemplo.

Percebe-se o uso de vários manuais (Manual de Boas Práticas Farmacêuticas, Manual de Procedimentos Operacionais Padrão, Manual Comercial – Atendimento e Manual Comercial – Análise de Resultados) no processo de gestão da Rede Saúde. Os manuais têm a função de implementar normas, regras de conduta, procedimento de atendimentos, atribuições e funções,

entre outras questões operacionais. Como sugestão, a Rede Saúde poderia aprimorar o Manual de Procedimentos Operacionais (POP), incluindo mais anexos, com um que explicasse e direcionasse como as operações individuais interferem no conjunto da empresa para o desempenho consolidado e individual. Assim como, um manual que abordasse a descrição de todos os indicadores utilizados na empresa, explicando como eles são medidos e como os resultados interferem no desempenho da organização.

Em continuidade a uma gestão por indicadores realizada com base em dados de mercado, com elaboração de relatórios personalizados, acrescenta-se a necessidade do uso de tecnologias que auxiliem os gestores nos processos decisórios, como por exemplo a utilização de *softwares* de *Business Intelligence* (BI). A ancoragem na tecnologia, poderia transformar ainda mais a análise de indicadores como cultural e dinâmica, trazendo agilidade no uso dos dados e elaboração métricas com mais facilidade e atualizados mais rapidamente.

A indicação de aplicativos próprios para celulares ou cartão fidelidade em forma de aplicativo poderiam medir interesse dos clientes quanto a produtos. Essa ação poderia buscar dados que gerasse ações de marketing e campanha de venda. Como contrapartida pelo uso do aplicativo, os clientes receberiam benefícios e programa de pontos, por exemplo.

Na complementação, a utilização do BSC com a complementação da aplicação de orçamento com caráter estratégico pode proporcionar evolução do modelo de gestão hoje baseado em indicadores, para uma gestão baseado em *Key Performance Indicator* (KPI) que são muito bem desenvolvidos com ferramentas e sistemas de gestão que se adaptam ao BI.

A evolução para uso de tecnologias como *softwares* de análises complementar o que a Rede Saúde já possui como a conexão dos dados de mercado, com o relatório dos resultados próprios e a experiência consolidada da empresa no ramo de negócio farmacêutico, proporcionando decisões mais assertivas quanto ao alcance dos objetivos e metas organizacionais.

## 6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo apresentam-se as conclusões sobre o estudo e as recomendações para pesquisas futuras.

### 6.1 CONCLUSÕES

O objetivo deste estudo foi analisar como ocorre a interconexão do uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) com dados de mercado e o desempenho organizacional em uma rede de farmácias. O estudo de caso com abordagem qualitativa ocorreu em uma organização do setor farmacêutico.

Com relação ao primeiro objetivo específico, descrever o uso dos componentes dos Sistemas de Controle Gerencial em forma de pacotes em uma rede de farmácias, constatou-se o uso dos componentes na forma de pacotes do SCG (Malmi & Brown, 2008). Os controles de planejamento são alinhados com os controles cibernéticos que são compostos por medidas financeiras e não-financeiras, apresentam as metas de vendas e indicadores de desempenho, que orientaram os gerentes e atendentes de loja no alcance dos objetivos estratégicos da Rede Saúde. Os controles cibernéticos, por meio das informações geradas pelos Sistemas de Informações Gerenciais (SIG), orientam os funcionários para visualizar diariamente a composição da remuneração e recompensa que será auferida mensalmente.

Nos controles culturais, o padrão de decoração das lojas, uniforme padronizado dos colaboradores e missão e visão conhecida por todos integram os controles culturais. Nos controles administrativos, a utilização de manuais com anexos e regulamentos que disciplinam o atendimento às regras e comportamentos dos quais os atendentes e demais funcionários devem seguir constituem os códigos de conduta e ética para orientar as ações diárias.

O componente administrativo e cultura revelou-se nesta pesquisa nos aspectos sociais, comportamentais e institucionais. Os controles culturais são emoldurados pelas ações descritas nos controles administrativos que estipulam as regras e modo de pensar da gestão e que refletem as atitudes e missões e visão que a empresa deseja para sua atuação e para os seus colaboradores. Esta conexão dos componentes do pacote de SCG indica a afirmação do pressuposto 1 o que corrobora a literatura (Malmi & Brown, 2008).

Para conferir o segundo objetivo, averiguar como ocorre a interconexão dos componentes Planejamento, Cibernético e Remuneração e Recompensa com o uso de dados de

mercado para compor e personalizar os relatórios emitidos pelos sistemas de controle gerencial, foram analisados os processos relacionados com dados e geração de metas e indicadores.

Na Rede Saúde o sistema de informações é integrado por relatórios com dados próprios das suas lojas e franquias em conjunto com os dados de mercado. Esse conjunto de informações são analisados pelo comitê de gestão, que procede a revisão do planejamento e então personaliza os relatórios que irão compor os controles cibernéticos. Os relatórios personalizados pela Rede Saúde englobam informações relativas quantidade de vendas, rentabilidade, faturamento, localização e histórico próprio e de mercado. Outro fator que influencia na personalização dos relatórios é o autogerenciamento de equipes. Os gerentes de lojas e atendentes conseguem acompanhar o andamento das metas e indicadores individuais em tempo real. Para esta questão são elaborados relatórios específicos que compõem o SIG.

Pode-se perceber clara interconexão entre os dados de mercado e a personalização dos relatórios e controles utilizados pela Rede Saúde. Os dados de mercado influenciam primeiramente nos controles de planejamento, que direcionam as ações estratégicas da Rede Saúde. Com o planejamento elaborado e revisado, são gerados os relatórios com as metas de vendas e indicadores consolidados (controles cibernéticos). Na sequência, ocorre a personalização dos controles de metas individuais dos atendentes de loja (controles de remuneração e recompensa).

O uso de dados de mercado e a personalização de relatórios elaborados pela Rede Saúde corroboram com o segundo e terceiro pressuposto, ou seja, pressuposto 2: as informações obtidas por meio de dados de mercado interconectam com os componentes planejamento, cibernético e remuneração e recompensa nos Sistemas de Controle Gerencial e o pressuposto 3: a utilização de dados contribui para a personalização de controles e relatórios gerenciais.

O terceiro objetivo buscou avaliar como ocorre o uso dos componentes do pacote dos sistemas de controles gerenciais no desempenho da organização e como resultado constatou-se que o uso de controles cibernéticos relacionado a metas de vendas e indicadores de desempenho é o que possui influência direta no resultado do desempenho da organização.

Esta constatação fica evidente pois a Rede Saúde mantém a gestão estratégica vinculada na análise de indicadores para o processo de tomada de decisão. Porém, é fundamental relacionar que este controle é inter-relacionado com os demais pacotes do SCG, que dão suporte ao conjunto das ações estratégicas e operacionais para o alcance do bom desempenho da empresa.

Nota-se que os controles se integram na formalização das ações vinculadas ao desempenho da organização. Estas condições corroboram com o pressuposto 4: o pacote de

sistemas de controle gerencial promove melhoria do desempenho organizacional pode ser confirmado.

Ademais, percebe-se a interconexão entre os SCG, dados de mercado e desempenho no modelo de gestão da Rede Saúde, pelas seguintes evidências: a) as metas individualizadas promove uma concorrência entre os atendentes e motivam as pessoas para agir; b) as metas são individualizadas e alinhadas com as metas da organização; c) os objetivos no planejamento são desenhados para avaliação nas unidades de lojas, categorias de produtos e departamentos; d) por meio das metas de faturamentos e rentabilidade individual e por loja, a Rede Saúde comunica a estratégia e o desempenho para toda organização; e) Indicadores de desempenho em tempo real em relação ao previsto possibilita rever o desempenho do gestor; f) a personalização dos controles e a individualização dos indicadores permite elaborar uma estrutura de remuneração adequada para os colaboradores.

Porém, uma questão adicional ao uso do SCG como um pacote é reconhecer que além da escolha de controles apropriados, o trabalho motivacional vinculado aos que utilizam os controles gerenciais no alcance dos objetivos é importante. Este acompanhamento é realizado pelos gerentes de lojas, porém a Rede Saúde, não utiliza de indicadores não financeiros para mensurar estas ações no desempenho organizacional.

Conclui-se que o componente cultural, planejamento, cibernético, remuneração e recompensa, e administrativo que integra o pacote de SCG de Malmi e Brown (2008) ficam alinhado nas interconexões identificadas neste trabalho. E que os controles gerenciais constituem os artefatos utilizados pelos gestores para influenciar e direcionar o comportamento dos funcionários para a Rede Saúde para atingir o desempenho desejado.

## 6.2 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES DO ESTUDO

Entre as limitações apontadas para esta pesquisa destaca-se o acesso parcial em outros dados próprios da Rede Saúde bem como a impossibilidade de participar com observações no dia-a-dia das ações operacionais dos gestores e atendentes de loja, reduzindo a possibilidade de mais análise relacionadas ao uso SCG pelos gerentes e atendentes de loja. A percepção dos entrevistados também pode trazer viés a análise das informações recebidas.

O estudo abre precedente para novas pesquisas relacionadas ao SCG como um pacote em empresas de outros segmentos ou setores de negócio buscando analisar outra forma de interconexão de dados com o SCG. Pode-se observar que o pacote de SCG proposto por Malmi e Brown (2008) não é estático conforme este estudo de caso qualitativo.

Em casos de pesquisas relacionadas ao SCG como um pacote, sugere-se que a escolha de organizações que mensurem as medidas não financeiras no alcance do desempenho. Esta questão limitou a análise deste estudo visto que a Rede Saúde ainda não possui indicadores para esta análise. Esta opção remete também para organizações que utilizem o BSC como ferramenta de gestão, possibilitando a ampliação de informações para análise.

Destaca-se ainda, a oportunidade de pesquisa relacionada a dados (*big data*) em empresas que mensurem além de indicadores financeiros, indicadores de clientes, fornecedores e estoque, por exemplo, caso das empresas de *e-commerce*, pois possibilitaria verificar como outros dados poderiam influenciar no desempenho destas organizações.

## REFERÊNCIAS

- Aguiar, A. B. de, & Frezatti, F. (2014). Uso de medidas não financeiras de desempenho, estratégia e orientação temporal de gestores das ‘melhores empresas para você trabalhar’. *Revista Eletrônica de Administração*, 20(1), 114-139.
- Aldehayyat, J. S., & Twaissi, N. (2011). Strategic planning and corporate performance relationship in small business firms: Evidence from a Middle East country context. *International Journal of Business and Management*, 6(8), 255.
- Ali, M. (2017). *Effect of firm size on the relationship between strategic planning dimensions and performance of manufacturing firms in Kenya* (Doctoral dissertation).
- Alves, A. B. (2010). *Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional* (Tese) (Universidade de São Paulo).
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29-44.
- Arnaboldi, M., Busco, C., & Cuganesan, S. (2017). Accounting, accountability, social media and big data: revolution or hype?. *Accounting, auditing & accountability journal*, 30(4), 762-776.
- Assaf Neto, A. (2006) *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. São Paulo:Atlas.
- Associação Brasileira Do Comércio Farmacêutico. (2020). *Expectativas para o Varejo Farmacêutico em 2020*. São Paulo. Autor. Recuperado de <https://site.abcfarma.org.br/expectativas-para-o-varejo-farmacutico-em-2020/>
- Bardin, L. (2011). Análise de conteúdo. *Tradução de Luís Antero Retos, Augusto Pinheiro*. São Paulo: Edições, 70
- Bedford, D. S., & Malmi, T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27, 2-26.
- Beuren, I. M., & Teixeira, S. A. (2014). Avaliação dos Sistemas de Controle Gerencial em Instituição de Ensino Superior com o Performance Management and Control. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, 11(1), 169-192.
- Beuren, I. M., & Vaz, P. V. C. (2015). Papel mediador do pacote do sistema de controle gerencial na relação entre estratégia ambiental e performance gerencial. In.: *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. São Paulo: FEA, USP.
- Beuren, I. M.; Santos, A. C. dos. *Balanced scorecard: fins de sua utilização por gestores*. *Revista Economia e Gestão*, v. 13, n. 33, 2013.

- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2009). The choice of interactive control systems under different innovation management modes. *European Accounting Review*, 18(2), 371-405.
- Bonner, J. M., Ruekert, R. W., & Walker Jr, O. C. (2002). Upper management control of new product development projects and project performance. *Journal of Product Innovation Management: An International Publication of the Product Development & Management Association*, 19(3), 233-245.
- Bonner, S. E., & Sprinkle, G. B. (2002). The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research. *Accounting, organizations and society*, 27(4-5), 303-345.
- Božič, K., & Dimovski, V. (2019). Business intelligence and analytics use, innovation ambidexterity, and firm performance: A dynamic capabilities perspective. *The Journal of Strategic Information Systems*, 28(4), 101578.
- Bronzo, M., de Resende, P. T. V., de Oliveira, M. P. V., McCormack, K. P., de Sousa, P. R., & Ferreira, R. L. (2013). Improving performance aligning business analytics with process orientation. *International Journal of information management*, 33(2), 300-307.
- Brown, B., Chui, M., & Manyika, J. (2011). Are you ready for the era of 'big data'. *McKinsey Quarterly*, 4(1), 24-35.
- Brynjolfsson, E., Hammerbacher, J., & Stevens, B. (2011). Competing through data: Three experts offer their game plans. *McKinsey Quarterly*, 4, 36-47.
- Brynjolfsson, E., Hitt, L. M., & Kim, H. H. (2011). Strength in numbers: How does data-driven decisionmaking affect firm performance?. Available at SSRN 1819486.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 16-35.
- 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(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2005). Content and process approaches to studying strategy and management control systems. *Controlling strategy*, 10.
- Chhillar, P., & Banerjee, P. (2015). Management Control Systems and Corporate Governance: A Theoretical Review. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 10(2), 103-128.
- Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Bergiel, E. B. (2009). An agency theoretic analysis of the professionalized family firm. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33(2), 355-372.
- Cruz, A. P. C. da, Frezatti, F., & de Bido, D. S. (2015). Estilo de liderança, controle gerencial e inovação: Papel das alavancas de controle. *RAC-Revista de Administração Contemporânea*, 19(6), 772-794.

- Dal Magro, C. B., Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2015). Sistema de controle de desempenho como um pacote em empresas nacionais da Região Sul. *Revista Organizações em Contexto*, 11(22), 81-117.
- Demartini, C. (2014). Performance management systems. *Contributions to Management Science*, © Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- Dikolli, S. S., & Vaysman, I. (2006). Contracting on the stock price and forward-looking performance measures. *European Accounting Review*, 15(4), 445-464.
- Dropulić, I. (2014). Design of management control systems—A study of joint stock companies in Croatia. *Management: journal of contemporary management issues*, 19(2), 157-167.
- Duréndez, A., Ruíz-Palomo, D., García-Pérez-de-Lema, D., & Diéguez-Soto, J. (2016). Management control systems and performance in small and medium family firms. *European Journal of family business*, 6(1), 10-20.
- Federação Brasileira das Redes Associativistas e Independentes de Farmácias. (2020). *Expectativas para o Varejo Farmacêutico em 2020*. São Paulo: Autor. 05/02/2020. Recuperado de <https://www.febrafar.com.br/expectativas-para-o-varejo-farmacutico-em-2020/>
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.
- Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral research in accounting*, 10, 47.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, organizations and society*, 10(1), 35-50.
- Frezatti, F., de Souza Bido, D., Da Cruz, A. P. C., & de Camargo Machado, M. J. (2014). O papel do Balanced Scorecard na gestão da inovação. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 54(4), 381-392.
- Gärtner, B., & Hiebl, M. R. (2018). Issues with Big Data. *The Routledge Companion to Accounting Information Systems* (S. 161-172). New York: Routledge.
- Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa (5a ed.)*. São Paulo: Atlas.
- Gitman, L. (2009). *Princípios de Administração Financeira*. (11. ed.) São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Godoy, A. S. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de administração de empresas*, 35(2), 57-63.
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7), 407-419.
- Hameed, A., Ramzan, M., & Zubair, H. M. K. (2014). Impact of compensation on employee performance (empirical evidence from banking sector of Pakistan). *International Journal of Business and Social Science*, 5(2).

- Hared, B. A., Abdullah, Z., & Huque, S. M. R. (2013). Management Control Systems: A review of literature and a theoretical framework for future researches. *Management*, 5(26).
- Heinicke, A., Guenther, T. W., & Widener, S. K. (2016). An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research*, 33, 25-41.
- Hoque, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance. *International business review*, 13(4), 485-502.
- Hoque, Z., & Chia, M. (2012). Competitive forces and the levers of control framework in a manufacturing setting: a tale of a multinational subsidiary. *Qualitative research in accounting & management*, 9(2), 123-145.
- Isidoro, C. (2012). O impacto do desenho e uso dos sistemas de controle gerencial na estratégia organizacional.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of accounting and economics*, 32(1-3), 349-410.
- Ittner, C. D.; Larcker, D. F.; Meyer, M.W. Subjectivity and the Weighting of performance measures: Evidence from a Balanced Scorecard. *The Accounting Review*, v. 78, n. 3, p. 725-58, 2003.
- Kallás, D. (2005). *O que é o Balanced Scorecard*. São Paulo: Symnetics
- Kaplan, R.S & Norton D. P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.
- Koufteros, X., Verghese, A. J., & Lucianetti, L. (2014). The effect of performance measurement systems on firm performance: A cross-sectional and a longitudinal study. *Journal of Operations Management*, 32(6), 313-336.
- Liao, S. H., Chang, W. J., Hu, D. C., & Yueh, Y. L. (2012). Relationships among organizational culture, knowledge acquisition, organizational learning, and organizational innovation in Taiwan's banking and insurance industries. *The International Journal of Human Resource Management*, 23(1), 52-70.
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). Contabilidade e controle de gestão: teoria, metodologia e prática. *Escolar Editora*.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287-300.
- Marconi, M. D. A., & Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos da metodologia científica*. (5ª ed). São Paulo: Atlas.
- Martins, E., Diniz, J. A., & Miranda, G. J. (2012). Análise avançada das demonstrações contábeis: uma abordagem crítica.

- Martins, G. A.; Theóphilo, C. R.(2007) *Metodologia da investigação científica para as ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- McAfee, A., Brynjolfsson, E., Davenport, T. H., Patil, D. J., & Barton, D. (2012). Big data: the management revolution. *Harvard business review*, 90(10), 60-68.
- Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2006). A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of management accounting research*, 2, 785-802.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education.
- Moffitt, K. C., & Vasarhelyi, M. A. (2013). AIS in an age of Big Data. *Journal of Information Systems*, 27(2), 1-19.x'
- Moreira, M. A., & de Melo, E. A. (2017). Diagnóstico e análise para a implementação do modelo PMS em uma indústria calçadista. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(32), 157-173.
- Nikpour, A. (2017). The impact of organizational culture on organizational performance: The mediating role of employee's organizational commitment. *International Journal of Organizational Leadership*, 6, 65-72.
- Norreklit, H. The balanced scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 6, p. 591-619, 2003.
- Oro, I. M. (2015). *Interação dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e o desempenho organizacional em empresa familiar*. (Tese). Universidade Regional de Blumenau – FURB, Blumenau, SC, Brasil.
- Oro, I. M., Lavarda, C. E. (2019). Interface dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e medidas de desempenho em empresa familiar. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30(79), 14-27. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201806490>.
- Otley, D. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, v. 10, n. 4, p. 363-82, 1999.
- Ouchi, W. G. (1977). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative science quarterly*, 95-113.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management science*, 25(9), 833-848.
- Oyadomari, J. C. T. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (visão baseada em recursos)* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Oyadomari, J. C. T., Frezatti, F., Mendonça Neto, O. R. D., Cardoso, R. L., & Bido, D. D. S. (2011). Management control system use and performance: a study in brazilian companies using resources-based view. *REAd. Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre)*, 17(2), 298-329.

- Pfarma.com.br. (2020) *Setor farmacêutico apresenta melhor resultado dos últimos cinco anos*. Rio de Janeiro: Autor Fabio Reis. 18/02/2020. Recuperado de <https://pfarma.com.br/noticia-setor-farmaceutico/mercado/5110-setor-farmaceutico-apresenta-melhor-resultado-dos-ultimos-cinco-anos-em-2019.html>
- Quintella, O. M. & Lima, G. B. A.. *O balanced scorecard como ferramenta para implantação da estratégia: uma proposta de implantação*. Revista Gestão Industrial, v. 1, n. 4, 2005.
- Rehman, S. U., Mohamed, R., & Ayoup, H. (2019). The mediating role of organizational capabilities between organizational performance and its determinants. *Journal of Global Entrepreneurship Research*, 9(1), 30.
- Ribeiro, B. B., & Prieto, V. C. (2013). Strategic alliances in pharmaceutical retail: advantages and disadvantages from the manager's perception. *Gestão & Produção*, 20(3), 667-680.
- Richard, P. J., Devinney, T. M., Yip, G. S., & Johnson, G. (2009). Measuring organizational performance: Towards methodological best practice. *Journal of management*, 35(3), 718-804.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package—A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4), 324-343.
- Schein, E., (1997). *Cultura Organizacional e Liderança*. São Paulo: Atlas.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (2014). *Varejo farmacêutico: qual a fórmula de sucesso*. São Paulo. Autor. Recuperado de <https://respostas.sebrae.com.br/varejo-farmaceutico-qual-a-formula-do-sucesso/>
- Silverman, D. (2009). *Interpretação de dados qualitativos: métodos para análise de entrevistas, textos e interações* (MF Lopes, Trad.) Porto Alegre: Artmed.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.
- Simons, R. *Performance measurement & control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2000.
- Sliwka, D. (2002). On the use of nonfinancial performance measures in management compensation. *Journal of Economics & Management Strategy*, 11(3), 487-511.
- Souza, G. E. de, Portulhak, H., & Beuren, I. M. (2015). Análise do desenho e uso do Balanced Scorecard em um Centro de Serviços Compartilhados. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Strauss, A. L. Corbin, J. M (2008). *J. Pesquisa Qualitativa—Técnicas e Procedimentos para o Desenvolvimento de Teoria Fundamentada*. Porto Alegre: Artmed.
- Strauss, E. R., Nevries, P., & Weber, J. (2013). The development of MCS packages—balancing constituents' demands. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(2), 155-187.

- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185.
- Triviños, A. N. S. (1987). Pesquisa qualitativa. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 116-173.
- Van Rinsum, M., & Hartmann, F. G. (2011). The effect of financial and non-financial performance measures on managerial data manipulation and myopia: Analysis of a causal path model. *Available at SSRN 2015681*.
- Vasarhelyi, MA, Kogan, A. & Tuttle, BM (2015). Big Data em contabilidade: uma visão geral. *Accounting Horizons*, 29 (2), 381-396.
- Vaz, P. V. C. O papel mediador da confiança entre líderes e liderados na relação do sistema de controle gerencial com os objetivos organizacionais.
- Vitale, G., Cupertino, S., & Riccaboni, A. (2020). Big data and management control systems change: the case of an agricultural SME. *Journal of Management Control*, 1-30.
- Warren Jr, J. D., Moffitt, K. C., & Byrnes, P. (2015). How Big Data will change accounting. *Accounting Horizons*, 29(2), 397-407.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, 32(7-8), 757-788.
- Yin, R. K. (2010) *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4. ed. Porto Alegre: Bookman,
- Yin, R. K. (2016). *Pesquisa qualitativa do início ao fim*. Penso Editora.
- Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: Design and methods*.
- Zanin, F., Comuzzi, E., & Costantini, A. (Eds.). (2017). *Management Control Systems in Complex Settings: Emerging Research and Opportunities: Emerging Research and Opportunities*. IGI Global.

## APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

### CARTA DE APRESENTAÇÃO

Chapecó, SC, 02 de dezembro de 2019.

Prezados Senhores,

O Programa de Mestrado Profissional em Administração da Universidade do Oeste de Santa Catarina está realizando uma pesquisa que objetiva analisar como ocorre a interconexão do uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) com dados de mercado e o desempenho organizacional em uma rede de farmácias.

Esse trabalho será base para dissertação de mestrado da aluna Darciana Mara Weber.

Considerando que esta pesquisa está selecionando empresas utilizam Sistema de Controles Gerenciais nos processos decisórios, contamos com sua colaboração em receber a aluna Darciana Mara Weber para a realização de algumas entrevistas com o representante da direção e com alguns dos gestores da área comercial/ TI/RH, gerentes de setores e ou unidades.

Agradecemos antecipadamente sua acolhida e colaboração, certos de que ela nos permitirá levantar informações valiosas para o entendimento de como ocorre a interconexão de sistemas de controle gerencial com dados de mercado (big data) e desempenho organizacional.

Esse trabalho é sem qualquer fim lucrativo ou publicitário sendo de cunho exclusivamente científico.

Cordialmente,

Prof. Ieda Margarete Oro, Dra.

Professora do Mestrado Profissional em Administração

Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC

Fone/Fax: (49) 3319-2676

E-mail: [ieda.oro@unoesc.edu.br](mailto:ieda.oro@unoesc.edu.br)

## APÊNCIDE B – TERMO DE COMPROMISSO LIVRE E ESCLARECIDO

### TERMO DE COMPROMISSO LIVRE E ESCLARECIDO

|   |
|---|
| <b>1. Identificação da Pesquisa</b>   |
| <b>Título do Projeto:</b> INTERCONEXÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL COM DADOS DE MERCADO E MEDIDAS DE DESEMPENHO: O CASO DE UMA REDE DE FARMÁCIAS |
| <b>Área do Conhecimento:</b> Sociais Aplicadas  |
| <b>Curso:</b> Mestrado Profissional em Administração  |
| <b>Instituição onde será realizado:</b> Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC  |
| <b>Nome dos pesquisadores:</b> Darciana Mara Weber e Dra. Ieda Margarete Oro  |

Você está sendo convidado (a) a participar do projeto de pesquisa acima identificado. O documento abaixo contém todas as informações necessárias sobre a pesquisa que estamos fazendo. Sua colaboração neste estudo será de muita importância para nós, mas se desistir, a qualquer momento, isso não causará nenhum prejuízo a você.

|   |                |
|---|----------------|
| <b>2. Identificação do (a) pesquisado (a)</b> |                |
| Nome:   |                |
| Data de Nascimento:                           | Nacionalidade: |
| Estado Civil:                                 | Profissão:     |
| Endereço:                                     |                |
| Telefone: E-mail:                             |                |

|   |
|---|
| <b>3. Identificação da Pesquisadora Responsável</b>                       |
| <b>Nome:</b> Darciana Mara Weber  |
| <b>Endereço:</b> Rua Rio de Janeiro, 2244 D, Bairro Paraíso, Chapecó - SC |
| <b>Profissão:</b> Gestora Administrativa                                  |
| <b>Telefone:</b> (49) 99126-6014 <b>E-mail:</b> darcianaweber@hotmail.com |

Eu, sujeito da pesquisa, abaixo assinado (a), concordo de livre e espontânea vontade em participar como voluntário (a) do projeto de pesquisa acima identificado. Discuti com o pesquisador responsável sobre a minha decisão em participar e estou ciente que:

1. O **objetivo geral** é analisar como ocorre o uso dos pacotes de Sistemas de Controles Gerenciais (SCG) para o monitoramento contínuo de medidas de desempenho em empresas de e-commerce.
2. O **procedimento** para **coleta de dados** neste estudo é a entrevista, documental e observação.
3. A **minha participação** neste projeto ocorrerá na etapa de aplicação da entrevista.
4. A menção do cargo-função como participante da entrevista **ocorrerá somente** no capítulo de **método e técnicas da pesquisa** no instante que são explicados como foram selecionados os sujeitos participantes da técnica.
5. Todas as interpretações e análises de dados advindas da minha contribuição na pesquisa será tratada de forma agrupada, ou seja, sem possibilidade de minha identificação.

6. Os resultados obtidos durante este estudo serão mantidos em sigilo, mas concordo que sejam divulgados em publicações científicas, desde que meus dados pessoais e da empresa não sejam mencionados;
7. Poderei consultar o **pesquisador responsável** (acima identificado), sempre que entender necessário obter informações ou esclarecimentos sobre a pesquisa e minha participação no mesmo;
8. Tenho a garantia de tomar conhecimento, pessoalmente, do(s) resultado(s) parcial(is) e final(is) desta pesquisa.

Declaro que obtive todas as informações necessárias e esclarecimento quanto às dúvidas por mim apresentadas e, por estar de acordo, assino o presente documento em duas vias de igual teor (conteúdo) e forma, ficando uma em minha posse.

Chapecó, SC, \_\_\_\_ de dezembro de 2019.

\_\_\_\_\_  
**Darciana Mara Weber**

\_\_\_\_\_  
**Respondente**

**Testemunhas:**

\_\_\_\_\_  
**Nome:**  
**RG:**  
**CPF:**  
**Telefone:**

\_\_\_\_\_  
**Nome:**  
**RG:**  
**CPF:**  
**Telefone:**

## APÊNDICE C - PROTOCOLO DE PESQUISA

| Etapa                           | Descrição   |
|---------------------------------|---|
| Questão de estudo               | Como ocorre a interconexão do uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) com dados de mercado e o desempenho organizacional em uma rede de farmácias?   |
| Objetivo Geral                  | Analisar como ocorre a interconexão do uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) com dados de mercado (big data) e o desempenho organizacional em uma rede de farmácias.   |
| Objetivos específicos           | <p>a) Descrever o uso dos componentes dos Sistemas de Controle Gerencial em forma de pacotes em uma rede de farmácias.</p> <p>b) Averiguar como ocorre a interconexão dos componentes Planejamento, Cibernético e Remuneração e Recompensa com o uso de dados de mercado para compor e personalizar os relatórios emitidos pelos sistemas de controle gerencial.</p> <p>c) Avaliar como ocorre o uso dos componentes do pacote dos sistemas de controles gerenciais no desempenho da organização.</p> |
| Ambiente de análise             | Rede Saúde  |
| Cronograma                      | As entrevistas foram aplicadas nos meses de dezembro de 2019 e janeiro de 2020.   |
| Coleta dos dados                | Entrevista semiestruturada (apêndice A). Observação. Análise documental   |
| Análise de conteúdo             | Transcrição das entrevistas. Vinculação do texto às categorias de análise. Utilização do <i>software</i> Maxqda.  |
| Validade da pesquisa            | Validação das entrevistas pelos respondentes. Triangulação de dados.  |
| Fonte de dados e confiabilidade | A confiabilidade dos dados está assegurada pela triangulação dos dados gerados pelas entrevistas com os entrevistados da Rede Saúde, da análise documental e observação simples.  |
| Questões da entrevista          | Apêndice A.   |
| Relatório                       | O relatório de campo foi produzido por meio das percepções analisadas dos resultados das entrevistas, das observações locais e da análise dos documentos.   |

## APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA

|                          |                 |  |   |
|--------------------------|-----------------|--|---|
| Planejamento             | SCG             | Como o planejamento estratégico é produzido? Quem participa e como é comunicado aos empregados?  | Chenhall (2003);<br>Merchand e Van der Stede (2007), Ferreira e Otley (2009), Simons (1995) |
|                          | <i>Big Data</i> | A empresa utiliza dados de alguma fonte da internet para a elaboração ou implantação do planejamento?  |   |
|                          | Desempenho      | Quais métodos/ferramentas que a empresa utiliza no processo de implantação do planejamento estratégico?  |   |
| Cibernético              | SCG             | Como é feito o acompanhamento dos resultados e medidas? São utilizadas ferramentas ou sistemas?  |   |
|                          | <i>Big Data</i> | Existem indicadores de desempenho que são elaborados com dados vindos da internet?   |   |
|                          | Desempenho      | Quais as medidas de desempenho financeiras e não-financeiras que a empresa utiliza para acompanhar o planejamento estratégico?   |   |
| Recompensa e Remuneração | SCG             | Como você entende que o desempenho dos colaboradores pode interferir nos indicadores atuais da empresa? Como a empresa retribui o desempenho individual? Existe recompensa financeira ou não financeira? |   |
|                          | <i>Big Data</i> | A empresa monitora a produtividade os colaboradores por sistema ou dados de internet, tempo de conexão em mídias sociais?  |   |
|                          | Desempenho      | Como é realizada a avaliação de desempenho individual?   |   |
| Administrativo           | SCG             | Como são organizados os controles hierárquicos na empresa?   |   |
|                          | <i>Big Data</i> | A empresa utiliza dados para a elaborações dos controles de processos?   |   |
|                          | Desempenho      | Como a estrutura da organização influencia no desempenho da atividades operacionais?   |   |

|          |                 |  |  |
|----------|-----------------|--|--|
| Cultural | SCG             | Qual a missão e visão da empresa? Como é transmitido aos colaboradores?  |  |
|          | <i>Big Data</i> | A empresa utiliza alguma ferramenta para transmitir ou monitorar os valores da empresa aos seus funcionários?                                    |  |
|          | Desempenho      | Quais os principais fatores que são considerados centrais para o sucesso da organização? Como eles são transmitidos aos gerentes e funcionários? |  |