



Serviço Público Federal
Ministério da Educação
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS - ESAN
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – PPGAD
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

KOSSI EZOU

**A relação entre Sistema de Controle Gerencial, Estratégia e Performance de Vinícolas
Brasileiras e Francesas**

Campo Grande - MS
2019

KOSSI EZOU

A relação entre Sistema de Controle Gerencial, Estratégia e Performance de Vinícolas Brasileiras e Francesas

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestrado em Administração, com ênfase em agronegócio, pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul. Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Administração.

Orientadora: Prof.^a Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Campo Grande - MS
2019

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiro, a Deus por ter me guardado nessa caminhada, e aos meus pais, a quem devo, mais que a vida, a lição de vida que desde muito cedo tem guiado meus passos.

Agradeço e dedico este trabalho à minha família que nunca mediu esforços para me ajudar e me apoiar em tudo, à minha orientadora pela pertinácia e por não desistir de mim apesar das dificuldades encontradas nessa caminhada, à minha namorada por ter caminhado ao meu lado, pela sua paciência, compreensão e ajuda prestada durante a elaboração da presente dissertação.

A todos os amigos e colegas que de uma forma direta ou indireta, contribuíram, ou auxiliaram na elaboração do presente estudo, pela paciência, atenção e força que prestaram em momentos menos fáceis. Para não correr o risco de não enumerar algum não vou identificar ninguém, aqueles a quem este agradecimento se dirige sabê-lo-ão, desde já os meus agradecimentos.

Agradeço também a todas as pessoas e entidades que contribuíram para que eu pudesse desenvolver e concluir este trabalho. E foram muitos os que, de alguma forma, direta ou indireta, deram essa contribuição. Nomeá-los a todos seria tarefa quase impossível, além de oferecer o risco de uma omissão absolutamente injusta e imperdoável.

Apesar disso, não posso furtar-me a registrar o meu agradecimento aos professores do programa de Pós-Graduação em Administração, a todos os funcionários da Coordenação do Programa e aos meus colegas de curso, com os quais pude estabelecer uma rica convivência pessoal e intelectual ao longo de todo esse tempo. A cada um deles, por diferentes razões, agradeço pela oportunidade de aprender um pouco mais a ver o mundo, a pensar soluções para pequenos e grandes problemas.

Muitos foram os que me ouviram discorrer sobre esse trabalho, que leram parte dos textos, na medida em que eles foram sendo escritos e que contribuíram com suas críticas e sugestões para que eu pudesse seguir trabalhando. A todos estes colegas e amigos não expressamente citados, registro o meu mais profundo reconhecimento.

Agradeço ainda aos meus familiares, obrigados a conviver com as tensões, incertezas, angústias, momentos de frustração e de desânimo, sucedendo-se ao longo de meses e meses de estudo, e, por certo, afetando-os de algum modo. A eles dedico a minha alegria por chegar ao fim deste percurso.

A todos estes (e a todos aqueles que, por falha minha, não foram mencionados) o meu muito obrigado.

RESUMO

O setor vitivinícola no Brasil ainda é um setor emergente com grande potencialidade a ser explorada, já na França, é um setor consolidado, é o segundo maior com superávit, apenas atrás da aeronáutica. O presente estudo tem como objetivo analisar as relações entre as variáveis Sistema de Controle Gerencial, Estratégia e a performance de vinícolas no Brasil e na França. Dezesete vinícolas, no total, responderam ao questionário adaptado de Bedford, Malmi e Sandelin (2016), tendo como base o Sistema de Controle Gerencial, a Estratégia organizacional e Performance. Utilizou-se a técnica de análise de correspondência múltipla para atingir o objetivo descrito. Concluiu-se que as vinícolas prospectoras combinam o uso do controle interativo e diagnóstico, uma responsabilidade menos rígida para cumprir metas de desempenho pré-estabelecidas, uma variedade ampla de medidas de desempenho, método de determinação de incentivo subjetivo e uma estrutura administrativa orgânica, enquanto que as vinícolas com estratégia defensora combinam o uso do controle diagnóstico, uma responsabilidade mais rígida para cumprir metas de desempenho pré-estabelecidas, uma variedade estreita de medidas de desempenho, método de determinação de incentivo objetivo e uma estrutura administrativa orgânica para obter uma melhor performance. O número restrito de respondentes foi uma limitação da pesquisa, o que impossibilitou o uso de técnicas mais sofisticadas de análise multivariada.

Palavras-chave: Sistema de Controle gerencial, Estratégia, Performance, Vinícolas.

SUMMARY

The wine sector in Brazil is still an emerging sector with great potential to be exploited, already in France, is a consolidated sector, is the second largest with surplus, just behind aeronautics. The present study aims to analyze the relationships between the variables Management Control System, Strategy and the performance of wineries in Brazil and France. Seventeen wineries, in total, answered the questionnaire adapted from Bedford, Malmi and Sandelin (2016), based on the Management Control System, Organizational Strategy and Performance. The multiple correspondence analysis technique was used to achieve the described objective. It is concluded that prospector wineries combine the use of interactive control and diagnosis, a less rigid responsibility to meet pre-established performance targets, a wide variety of performance measures, subjective incentive determination method, and an organic administrative structure, while that wineries with advocacy strategies combine the use of diagnostic control, a more rigid responsibility to meet pre-established performance targets, a narrow range of performance measures, objective incentive determination method, and an organic management structure for better performance . The restricted number of respondents was a limitation of the research, which made it impossible to use more sophisticated techniques of multivariate analysis.

Key words: Management Control System, Strategy, Performance, Wineries.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Mapa do vinho no Brasil.....	11
Figura 2: Modelo de Alavancas de Controle de Simons (1995).....	22
Figura 3: Desenho da pesquisa.....	42
Figura 4: Índice de normalização de variáveis.....	50
Gráfico1: Dados da Estratégia nas vinícolas.....	46
Gráfico2: Gráfico de Estratégia com o Controle diagnóstico.....	53
Gráfico 3: Dados de Estratégia com o Controle Interativo.....	54
Gráfico 4: Dados de Estratégia com Rigidez do Controle.....	55
Gráfico 5: Dados de Estratégia com a diversidade das medidas de desempenho.....	56
Gráfico 6: Dados de Estratégia com Remuneração por incentivo por compensação.....	57
Gráfico 7: Dados de Estratégia com Determinação de Incentivo.....	58
Gráfico 8: Dados de Estratégia com a Estrutura Administrativa.....	59
Gráfico 9: Dados de Estratégia com o Controle de Entrada.....	60
Gráfico10: Relação entre Estratégia e Performance nas vinícolas.....	61
Gráfico 11: Relação entre o Controle diagnóstico e a Performance.....	62
Gráfico 12: Relação entre o Controle Interativo e a Performance.....	63
Gráfico 13: Relação entre Estratégia, SCG e Performance em vinícolas.....	64
Quadro 1: Quadro da revisão da literatura sobre SCG, Estratégia e Performance.....	33
Quadro 2: Quadro dos construtos, variáveis e referências.....	41
Quadro 3: Tipologia de estratégia segundo Miles; Snow (1978).....	42
Quadro 4: Variáveis de desenho e uso de SCG.....	43
Quadro 5: Variáveis de Performance.....	44
Quadro 6: proposições e Resultados.....	69

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Ranking mundial de países produtores de vinho.....	7
Tabela 2: Dados do controle diagnóstico.....	47
Tabela 3: Dados do Controle interativo.....	47
Tabela 4: Dados de rigidez do controle gerencial.....	48
Tabela 5: Dados da avaliação das medidas de desempenho.....	48
Tabela 6: Dados de remuneração por incentivo por compensação.....	49
Tabela 7: Dados de determinação de incentivo.....	49
Tabela 8: Dados de estrutura administrativa.....	50
Tabela 9: Dados de Controle de entrada.....	50
Tabela 10: Dados de qualidade percebida e preço em vinícolas.....	51
Tabela 11: Dados de correlação entre o Controle Diagnóstico, Estratégia e Performance.....	65
Tabela 12: Dados da correlação entre o Controle Interativo, Estratégia e Performance.....	65

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BSC	Balanced Scorecard
EF	Empresas familiares
ENF	Empresas Não Familiares
ESAN	Escola de Administração e negócios
GQT	Gestão de Qualidade Total
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRAVIN	Instituto Brasileiro de Vinho
MBO	Management By Objectives
NUPECON	Núcleo de Pesquisa em Contabilidade e Controladoria
OIV	Organização Internacional de Vinho
OSFL	Organização Sem Fim Lucrativa
PMP	Pequeno e Médio Porte
SCG	Sistema de Controle Gerencial
WRWS	World Ranking of Wine & Spirits

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
1.1	Problema da pesquisa.....	12
1.2	Objetivos	13
1.2.1	Objetivo Geral.....	13
1.2.2	Objetivos específicos.....	13
1.3	Justificativa	14
1.4	Delimitação da pesquisa	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO EMPÍRICO.....	18
2.1	Sistema de Controle Gerencial.....	18
2.1.1	Definições e Conceitos do Sistema de Controle Gerencial.....	21
2.1.2	Dimensões Desenho e Uso do Sistema de Controle Gerencial.....	22
2.1.2.1	<i>Dimensão Desenho do Sistema de Controle Gerencial.....</i>	<i>22</i>
2.1.2.2	<i>Dimensão Uso do Sistema de Controle Gerencial.....</i>	<i>25</i>
2.2	Estratégia.....	28
2.2.1	Definição e Histórico da Estratégia	29
2.2.2	Tipologias de Estratégia	31
2.3	Performance.....	32
2.3.1	Definição e Conceitos de Performance.....	33
2.4	Trabalhos Anteriores	36
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	39
3.1	Caracterização da Pesquisa.....	40
3.2	Mapa Conceitual Metodológico.....	41
3.2.1	Quadro dos Construtos, das variáveis e das referências.....	41
3.2.2	Definições das variáveis	42
3.2.2.1	<i>Estratégia.....</i>	<i>43</i>
3.2.2.2	<i>Sistema de Controle Gerencial</i>	<i>44</i>
3.2.2.3	<i>Performance.....</i>	<i>45</i>
3.3	Instrumentos de pesquisa.....	45
3.4	População e Amostra de Análise.....	46
3.5	Proposições e desenho de pesquisa.....	46
3.6	Procedimentos de coletas de dados.....	47
3.7	Proposta de Tratamento e Análise de Dados.....	48
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS.....	49
4.1	Análise descritiva dos dados do questionário	50
4.1.1	Perfil das vinícolas e dos respondentes.....	51
4.1.2	Dados da Estratégia nas vinícolas.....	52
4.1.3.	As práticas de Controle Gerencial nas vinícolas.....	52
4.1.3.1	<i>Controle diagnóstico</i>	<i>53</i>
4.1.3.2	<i>Controle Interativo.....</i>	<i>54</i>
4.1.3.3	<i>Rigidez de responsabilidade por cumprir metas.....</i>	<i>54</i>
4.1.3.4.	<i>Avaliação da diversidade das medidas de desempenho.....</i>	<i>55</i>
4.1.3.5.	<i>Remuneração por incentivo por compensação</i>	<i>55</i>
4.1.3.6.	<i>Determinação de incentivo.....</i>	<i>56</i>
4.1.3.7.	<i>Estrutura administrativa.....</i>	<i>56</i>
4.1.3.8	<i>Controle de entrada cultural.....</i>	<i>57</i>
4.1.1	Dados de Performance nas vinícolas.....	57
4.2	Análise de correspondência múltipla.....	58
4.2.1	A relação entre a Estratégia e o sistema de controle gerencial nas vinícolas.....	58
4.2.1.1	<i>Relação entre Estratégia e Controle diagnóstico.....</i>	<i>59</i>

4.2.1.2	<i>Relação entre Estratégia e Controle Interativo.....</i>	<i>59</i>
4.2.1.3	<i>Relação entre Estratégia e a Rigidez do Controle.....</i>	<i>60</i>
4.2.1.4	<i>Relação entre Estratégia e a diversidade das medidas de desempenho.....</i>	<i>61</i>
4.2.1.5	<i>Relação entre Estratégia e a remuneração por incentivo por compensação.....</i>	<i>61</i>
4.2.1.6	<i>Relação entre Estratégia e a determinação de incentivo.....</i>	<i>62</i>
4.2.1.7	<i>Relação entre Estratégia e a Estrutura administrativa.....</i>	<i>63</i>
4.2.1.8	<i>Relação entre Estratégia e o Controle de Entrada cultural.....</i>	<i>64</i>
4.2.2	Relação entre Estratégia e Performance.....	65
4.2.3	Relação entre Sistema de Controle gerencial e Performance.....	67
4.3	Relação entre Estratégia, Sistema de Controle Gerencial e Performance.....	68
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	70
6	REFERÊNCIAS.....	74

1 INTRODUÇÃO

A Vitivinicultura é a atividade econômica que se baseia no cultivo de uvas e na sua potencial utilização para a fabricação de vinhos. A palavra é a união de dois termos: Viticultura, ciência que estuda o cultivo de uvas destinados para diversos fins e Vinicultura, que é a ciência que cuida da produção de vinhos. Essa prática tem uma história milenar pelo mundo, mas no Brasil, teve seu início com a colonização e a chegada das primeiras mudas de vinhas Europeias ao Brasil no século XVI. A Vitivinicultura tomou proporções maiores com a imigração italiana e vem crescendo em ritmo cada vez mais acelerado desde a década de 70 (DARDEAU, 2015).

O Brasil, no ano 2017, segundo o *ranking* de produtores mundiais de vinhos, é o 14º produtor mundial de vinho, considerando a quantidade e a qualidade dos vinhos produzidos. O Brasil faz parte de um grupo emergente de produtores chamado de “novos produtores de vinho” junto com o Chile, Argentina, China, África do Sul e a Nova Zelândia. O outro grupo existente é chamado de “velhos produtores de vinho” composto por países europeus que tem a tradição de vinho e sempre foram os melhores produtores, como a França, a Itália, Portugal, a Espanha entre outros como apresenta a Tabela 1 World ranking wines & Spirits (2017a).

Segundo Minami Júnior e Contador (2007), após o rompimento de fronteiras brasileiras para o mercado internacional nos anos 1990 e a aceleração do processo de globalização da economia, a concorrência se viu mais acirrada, sobretudo no setor de vinho que é considerado dinâmico e competitivo. Essa mudança no cenário econômico traz consigo oportunidades, mas também grandes desafios, ainda mais com o acordo de livre comércio Mercosul-União Europeia em 2019 que elimina as tarifas de importação para os vinhos europeus (IBRAVIN, 2019). Esse novo acordo traz uma série de risco para o setor vitivinícola brasileiro poder competir nacional e internacionalmente, dado que ele está sujeito à várias tarifas tributárias tanto na produção quanto na comercialização. Frente a este dinamismo, as empresas estão adequando os sistemas de controle gerencial às suas estratégias para serem mais competitivos no mercado globalizado.

Os Sistemas de Controle gerencial podem ser definidas como práticas organizacionais formais com foco nas atividades organizacionais, e podem ser definidos “como o processo pelo qual gestores asseguram que os recursos são obtidos e utilizados eficaz e eficientemente para a realização dos objetivos organizacionais” (ANTHONY, 1965, p.17). Essa definição implica o uso de informações contábeis por parte dos gestores para a tomada de decisões que devem se alinhar à estratégia adotada pela empresa.

Para Mintzberg (1978), estratégia são decisões sobre o futuro da organização, considerando a estrutura, os objetivos organizacionais, os processos e os recursos disponíveis. Os trabalhos de Simons (1995) e Langfield-Smith (1997) mostram que o SCG varia em relação à estratégia e aos objetivos que são as variáveis contingentes centrais que cada organização decide seguir, portanto, isso implica que diferentes tipos de planos e estratégias organizacionais tenderão a causar diferentes configurações de sistemas de controle. O desempenho ou Performance neste caso, é a efetividade das estruturas organizacionais, a implementação da estratégia e alcance dos objetivos (OTLEY, 1999).

Tabela 1 - Ranking mundial de países produtores de vinho

#	País	Pontos	Prêmios	Concursos	Vinho do ano
1	França	149743.66	9181	26	14
2	E.U.A	138596.34	6666	20	2
3	Espanha	110749.37	6073	25	30
4	Itália	104439.77	6570	20	6
5	Austrália	65147.12	3968	47	27
6	Portugal	60930.32	3197	28	27
7	Chile	42830.34	2616	21	6
8	Argentina	38803.37	1884	22	26
9	África do Sul	34617.22	2105	14	2
10	Nova Zelândia	29314.24	1872	16	1
11	Canadá	19520.49	1048	14	0
12	Alemanha	14335.71	649	24	1
13	Grécia	10742.58	571	16	3
14	Brasil	9278.07	301	20	11
15	Hungria	8689.85	383	15	0

Fonte: WORLD RANKING WINES & SPIRITS, 2017b.

Segundo Fornazier et al. (2010), a inovação pode ser contextualizada como uma maneira de as empresas alterarem seus produtos e processos de produção para a obtenção de resultado diferente do que já é oferecido no mercado. A inovação faz parte da estratégia de diferenciação. Nesse sentido, com enfoque na abordagem schumpeteriana define-se a inovação como um produto ou processo diferente dos que estão presentes no mercado, em oferecer algo novo ao mercado. Isto é prestar atenção e atender aos anseios do consumidor. Uma das estratégias de

inovação, no setor vinícola, pode ser a criação de alianças estratégicas com produtores de vinho de outros países ou integração à uma rede de colaboração na competência de busca de mercado.

Outro determinante importante à estratégia para a Performance das vinícolas brasileiras segundo Mattei e Triches (2009), é o ambiente institucional que pode atuar duplamente, podendo ser tanto um ente facilitador de novos processos que visem uma melhor inserção produtiva e tecnológica nos mercados interno e externo, como também pode atuar no sentido contrário a essa meta. O ambiente institucional pode possibilitar desenvolvimento e inserção das empresas nacional no mercado mundial, mas ao mesmo tempo, a carga tributária alta imposta a esses produtores pode lhes pôr em desvantagem em relação aos vinhos importados.

1.1 Caracterização do Problema e a questão de pesquisa

Segundo a Federação Francesa de Exportações de Vinhos e *Spirits*¹(2017), a França exporta 30% da sua comercialização de vinho, e ocupa o primeiro lugar mundial nesse quesito. Em 2017, o país faturou 8,7 Bilhões de euro com a exportação de vinho, o que corresponde a 10% de crescimento em relação a 2016. O setor de vinhos é o segundo sector do país com *superávit* no balanço comercial Fédération des Exportateurs de Vins & Spiritueux de France (FEVS) (2017). O país ocupa também o primeiro lugar na produção de vinho, posição consolidado graças a facilidade de acesso a créditos concedidos pelos bancos e taxas baixas cobradas. Os produtores têm como incentivo, subsídios significativos do país e da União Europeia para aumentarem suas produções. Os vinhedos são fatores chave no desenvolvimento do turismo de vinho na França pois atraem milhões de pessoas por ano (FEVS, 2017)

Enquanto isso, a produção brasileira de uva deve alcançar 1,4 milhão de toneladas, o que consiste a uma retração de 16,1% em relação a 2017. Tanto a área plantada como o rendimento médio apresentaram redução de 3,1% e 13,8%, respectivamente. No Rio Grande do Sul, maior produtor e responsável por 59,2% do total a ser colhido pelo país, a estimativa da produção foi de 834,2 mil toneladas, retração de 12,8% em relação a 2017, ano em que a produção gaúcha recuperou-se de um 2016 com clima adverso e queda da produção. Na Bahia, outro estado importante na produção de uvas, a estimativa alcançou 57,2 mil toneladas, aumento de 12,0%. Agência IBGE notícias (2018). A produção de vinho vem em um crescente de 2.731.570 hectolitros em 2014 para 3.400.000 hectolitros em 2017, de 2010 a 2014, segundo

¹ O termo "spirit" refere a licores sem adição de açúcares e com um mínimo de 20% de álcool por volume.

os dados da organização internacional do vinho (IOV), a exportação de vinho brasileiro caiu drasticamente de 106.385 hl para 27.000 hl enquanto a importação aumentou de 708.000 hl para 807.000 hl.

O Brasil, algumas décadas atrás, era desconhecido na indústria vinícola, mas vem surpreendendo com sua capacidade de inovar, crescer e ser competitivo mundialmente (IBRAVIN, 2018). Apesar desse avanço, o Brasil ainda tem muito a melhorar. Os empresários do ramo devem se atentar para abordagens estratégicas que favoreçam a sua performance no exterior e no próprio país, bem como lançar mão de um sistema eficiente de controle gerencial para diminuir custos e aumentar resultados (OTLEY, 1999).

Para tal, é preciso entender melhor como o SCG contribui com a estratégia para a performance das vinícolas, espelhando-se nos melhores do mundo, como o caso da França. Diante do exposto, surge a seguinte questão de pesquisa: qual a relação entre Sistema de Controle Gerencial, posicionamento estratégico e performance de vinícolas brasileiras e francesas?

1.2 Objetivos

Nesta seção, serão abordados os objetivos da pesquisa. Primeiro o objetivo geral e logo depois os objetivos específicos que são o desmembramento do objetivo geral.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar a relação entre as variáveis Sistema de Controle Gerencial, Estratégia e a performance de vinícolas brasileiras e francesas.

1.2.2 Objetivos específicos

A consecução deste objetivo passa pelo desenvolvimento dos seguintes objetivos específicos (i) caracterizar o Sistema de Controle Gerencial em vinícolas no Brasil e na França; (ii) tipificar a estratégia de vinícolas brasileiras e francesas; (iii) descrever a performance de vinícolas brasileiras e francesas.

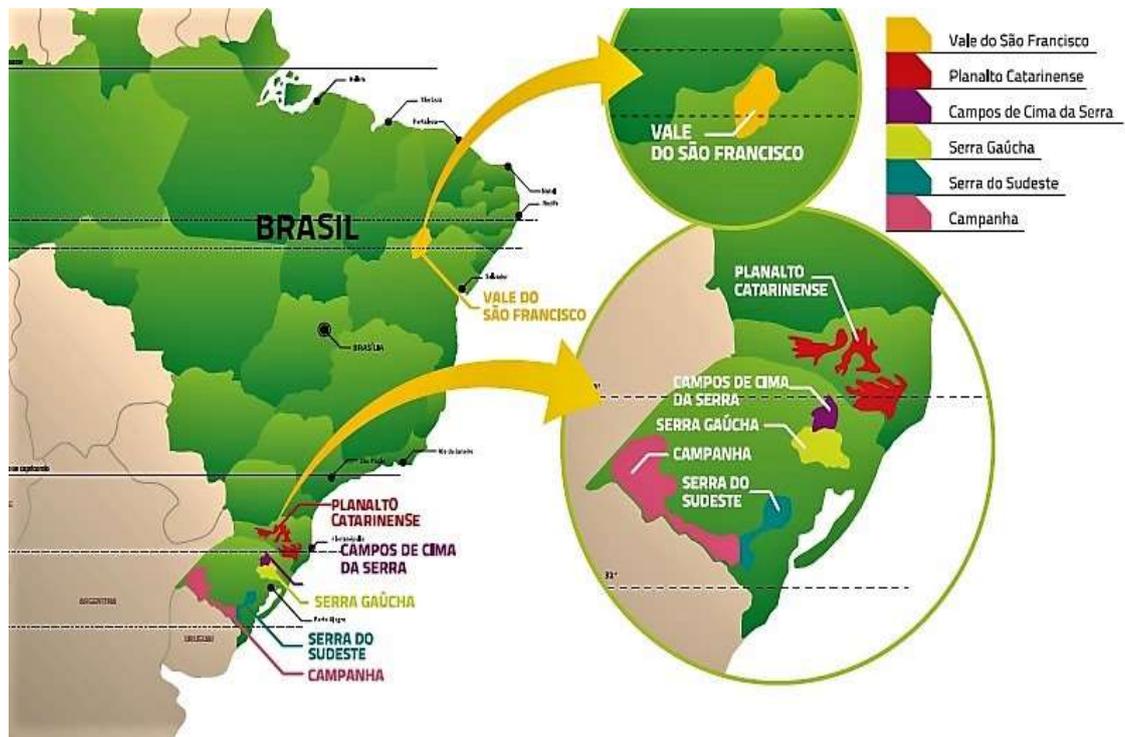
1.3 Justificativa

Este trabalho, ao explorar de forma abrangente os sistemas de controle gerencial, bem como seu papel na busca da melhor performance dado o posicionamento estratégico, pode contribuir com o desenvolvimento da teoria sobre esses construtos, e também com suas aplicações nas vinícolas brasileiras (WHETTEN, 2003). Os trabalhos envolvendo a relação entre o SCG, estratégia e Performance nas indústrias, instituições financeiras e outras organizações tem crescido bastante (PEREGO ; HARTMANN, 2009; WIJETHILAKE et al., 2018) , mas estes trabalhos dentro das vinícolas, não foram encontrados. Este trabalho, por ser o primeiro a abordar esses três construtos juntos nas vinícolas, apresenta um desafio enorme, mas também uma oportunidade de descobertas úteis para o setor, pois a pesquisa procura entender melhor esses construtos e a relação entre a Estratégia de negócio e as práticas do SCG para a performance das vinícolas.

Busca-se ressaltar as características das vinícolas brasileiras, como elas estão se organizando no mercado globalizado para se consolidarem, serem competitivas, agregar valor ao cliente e assim conseguir vantagem competitiva visto que o mercado interno brasileiro está tomado por vinhos importados. As vinícolas brasileiras estão espalhadas pelo país inteiro, mas têm uma maior concentração no sul do país, principalmente no Estado do Rio Grande do Sul. Além da região Sul, tem um polo emergente no vale do São Francisco no nordeste do país como mostra a figura 1.

A condução deste trabalho justifica-se também pelo crescimento das vinícolas brasileiras, não apenas quantitativamente, mas pela qualidade de uvas e vinhos produzidos no país. É o caso do polo do Vale do São Francisco no nordeste do país localizado no paralelo 8 e que produz vinhos premiados pelo mundo. Tal fato desafia as leis da vitivinicultura que estipulam que os melhores vinhos são produzidos entre os paralelos 30 e 40 (RAMOS et al., 2015).

Figura 1 - Mapa do vinho no Brasil



Fonte: IBRAVIN (2018)

Como contribuição prática, estudar o papel mediador do sistema de controle gerencial na implementação da estratégia voltada à performance pode auxiliar os gestores das vinícolas brasileiras nas tomadas de decisões nas suas escolhas de SCG e estratégias adequadas para o alcance dos objetivos traçados, e conseqüentemente, fazer crescer ainda mais o setor. Igualmente, por meio dos resultados apresentados pela indústria francesa, a indústria brasileira pode aprender e se desenvolver em termos estratégicos e no tocante ao sistema de controle gerencial deste negócio, no sentido de buscar ampliar sua performance (WOOD et al., 2016).

1.4 Estrutura do Trabalho

Esta pesquisa está estruturada em cinco seções. A primeira, a introdução do tema da pesquisa, subdividida em questão da pesquisa, objetivos e justificativa da pesquisa e a delimitação do trabalho. A segunda seção trata da revisão da literatura das principais teorias abordadas nesta dissertação: o SCG, Estratégia e Performance.

A terceira, os procedimentos metodológicos utilizados para a coleta e o tratamento de dados, as características da pesquisa como a população e a amostra estudada. Na quarta seção, são apresentados e discutidos os principais resultados da pesquisa e por fim, a quinta seção que

apresenta as conclusões da pesquisa, reconhecendo as limitações e trazendo algumas recomendações para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

Neste capítulo, é apresentada a fundamentação teórica da dissertação, contemplando os três construtos que são trabalhados para dar embasamento teórico para a pesquisa: (i) Sistema de Controle Gerencial, (ii) Estratégia, (iii) Performance e por último, (iv) o estado da arte sobre a relação entre os três construtos.

2.1 Sistema de controle Gerencial

Esta seção traz a revisão da literatura sobre o Sistema de Controle Gerencial (SCG). São abordados, as definições, os conceitos, e as dimensões do tema para melhor entendê-lo.

2.1.1 Definições e conceitos de Sistema de Controle Gerencial

O Sistema de Controle Gerencial é definido pelos autores sob várias dimensões. Por esse fato, não tem um consenso para a definição do SCG. Anthony (1965), foi um dos primeiros a definir o termo, para o autor, os SCG são considerados práticas organizacionais formais com foco nas atividades organizacionais, são definidos como o processo pelo qual gestores asseguram que os recursos são obtidos e utilizados eficaz e eficientemente para a realização dos objetivos organizacionais.

Otley (1999) aborda o SCG salientando seu papel de fornecimento de informações que se destinam a ser úteis aos gerentes na execução de seus trabalhos e auxiliar as organizações no desenvolvimento e manutenção de padrões de comportamento viáveis. O autor observa que Anthony (1965) distinguiu o controle gerencial do controle operacional e do planejamento estratégico e focou apenas no controle gerencial, assim ele acaba negligenciando outros aspectos muito importantes do Sistema de Controle Gerencial.

Para desenvolver um quadro teórico mais completo, levando em consideração todos os aspectos da contabilidade gerencial e pela necessidade de os gestores modernos lidarem com um pouco de todas as áreas, Otley (1999) traz cinco (5) questões importantes que as organizações precisam responder continuamente para manter atualizadas suas estratégias. São elas: (1) definição de objetivos centrais para o sucesso futuro global da organização e a avaliação da realização de cada um deles; (2) as estratégias e planos adotados pelas organizações, seus processos e atividades e a avaliação de desempenho de cada atividade; (3) o nível de desempenho esperado em cada área e a definição de metas de desempenho adequadas para elas; (4) as consequências para os funcionários e gerentes por atingir ou não atingir essas metas, ou

seja as recompensas quando as metas são atingidas e as penalidades no caso contrário; e por fim, (5) os fluxos de informação como *feedback* e *feedforward* necessário para capacitar a organização e aprender com sua experiência.

Segundo Otley (1999), a teoria de contingência em contabilidade gerencial sugere que não há um sistema de controle gerencial aplicável nas organizações de forma universal, mas pelo contrário, eles dependem das circunstâncias particulares de cada organização. O SCG varia em relação à estratégia e aos objetivos que são as variáveis contingentes centrais que cada organização decide seguir, portanto, isso implica que diferentes tipos de planos e estratégias organizacionais tenderão a causar diferentes configurações de sistemas de controle como mostra os trabalhos de Simons (1995) e Langfield-Smith (1997).

As duas primeiras questões da estrutura do trabalho de Otley (1999) remetem a estratégia, objetivos, processo, atividades e a avaliação da sua realização e a medição de seu desempenho. As estratégias podem ser vistas como os meios pelos quais uma organização decidiu que seus objetivos podem ser alcançados. O sistema de medição formal de desempenho é uma forma de tornar mais clara os meios que a organização pretende usar para implementar sua estratégia e chegar aos objetivos, serve, portanto, para um alinhamento melhor pelos gestores das estratégias, objetivos, planos e medidas de desempenho. Muitas estratégias de negócios são projetadas para trazer melhorias, muitas vezes impulsionadas por pressões competitivas.

A terceira questão que é o nível de desempenho e a definição de metas de desempenho remete à eficácia e à eficiência que são termos complementares para a efetividade. A eficácia como a medida em que os objetivos devem ser alcançados num determinado período de tempo e a eficiência como o nível de recurso necessário para tal realização. Dentre as abordagens que tem como objetivos a realização de metas e a redução de recursos, temos abordagens como a “melhoria contínua” e o *benchmarking*, que além de especificar as metas a serem atingidos, se preocupam com a motivação e o comportamento dos funcionários (OTLEY, 1999).

Para Otley (1999), as respostas às três primeiras questões devem ser elaboradas na concepção e construção do sistema de planejamento e de controle orçamentário. As primeiras questões definem resultados que geralmente estão em termos de lucro ou custo; o segundo diz respeito ao desenvolvimento de planos pelos quais se espera que os resultados sejam entregues; e o terceiro está preocupado com os padrões de desempenho que podem ser esperados, assim, o orçamento só pode ser bem feito depois da quantificação das respostas à essas três questões.

A quarta questão diz respeito a motivação e incentivos que procuram examinar as consequências que decorrem da conquista das metas de desempenho ou a não conquista delas.

Estas questões estão relacionadas às estruturas e processos de prestação de contas que existem dentro da organização e podem envolver recompensas financeiras como aumentos salariais ou pagamento de bônus pontuais, mas também pode envolver consequências como reconhecimento, status e reputação dos gerentes e funcionários. E por fim, a questão referente à informação, que é o último elemento para completar o ciclo de controle. Em sua forma tradicional de *feedback*, as informações sobre o desempenho real são comparadas com os padrões predefinidos. Além disso, as informações de *feedforward* ou de planejamento podem ser usados para prever a necessidade de ação corretiva. Em ambos os casos, existe um objetivo duplo, existe a ação corretiva imediata para corrigir o problema percebido, mas também pensando em melhorar o sistema de tal maneira que os erros não ocorram da mesma forma. Os usos da informação variam nas organizações de gráficos de qualidade à orçamentos financeiros e de treinamento sem esquecer os usos menos formais de informação (OTLEY, 1999).

O Sistema de Controle Gerencial (SCG) é analisado pelos diversos autores sob duas principais dimensões: a dimensão Desenho dos SCG e a dimensão Uso dos SCG que são associados à estratégia organizacional. Essas duas dimensões serão discutidas detalhadamente ao decorrer desse capítulo. De acordo com Otley (1994); Malmi e Brown (2008), a dimensão desenho dos Sistemas de Controle Gerencial se refere aos aspectos técnicos dos SCG e são encontrados nas organizações nas atividades de planejamento estratégico, orçamentos, custeio e sistemas de mensuração de desempenho. Da dimensão uso dos SCG, ela se refere a como os SCG são utilizados nas organizações e é representado pelo modelo teórico *levers of control* de Simons (1995), que apresenta quatro alavancas necessárias para o controle estratégico, caracterizadas por quatro diferentes tipos de uso que se encontram no seu trabalho: uso como sistema de crenças, sistema restritivo, sistema interativo e o sistema diagnóstico.

Além das dimensões desenho e uso dos sistemas de controle gerencial, outros autores usaram outras classificações. A natureza formal e informal do SCG; as práticas dos SCG são consideradas como sistema (GABNER ; MOERS, 2013; CHENHALL, 2003), isso implica que o SCG não funciona de forma isolada, mas as práticas de controle gerencial são interconectadas e indissociáveis. Para outros (MALMI ; BROWN, 2008), os SCG formam um pacote, pois existe variáveis configurações de SCG que variam de uma organização à outra, essas configurações de SCG que formam o pacote. Ainda tem o foco do SCG que podem ser nas atividades organizacionais (SIMONS,1995) ou no comportamento dos indivíduos da organização (MALMI ; BROWN, 2008).

Para Chenhall (2003), os SCG é uma coleção de práticas utilizadas de forma sistemática para atingir objetivos organizacionais. Essas práticas podem ser formais ou informais e tem

como foco as atividades organizacionais. Ele sugere que as práticas de controle gerencial sejam organizadas em sistema ou seja, sejam consideradas como um todo, pois tem uma interdependência entre elas, por isso afirmou Chenhall (2003, p.131), “...Se controles contábeis específicos estão sistematicamente vinculados a outros controles organizacionais, estudos que excluem ou não controlam esses elementos dentro do método de pesquisa podem relatar descobertas viciadas”.

Merchant e Van der Stede (2007) afirmam que os SCG exercem duas funções: o primeiro exerce a função de Controle Estratégico que tem como foco a competitividade da empresa, seu posicionamento no mercado externo diante da concorrência; enquanto o segundo exerce a função de Controle Gerencial que tem um foco interno ou seja como influenciar o comportamento dos empregados no caminho desejado pela empresa.

Os SCG podem ser práticas formais ou informais que focam no comportamento dos indivíduos, são dispositivos ou sistemas que gestores utilizam para assegurar que os comportamentos e decisões dos empregados são consistente e condizem com os objetivos e estratégias organizacionais (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Malmi e Brown (2008) discutem os sistemas de controles gerencial como um pacote, pois consideram que não existe apenas um único sistema de controle gerencial, mas várias configurações de sistemas de controle gerencial que formam esse pacote. Para compreender os SCG de forma ampla e completa, os autores sugerem que os sistemas de controle sejam distinguidos dos sistemas de informação ou de apoio à decisão dos gestores.

Malmi e Brown (2008) argumentam que sistemas contábeis fornecem informações para apoiar os gerentes na tomada de decisão, outros direcionam as atividades ou o comportamento dos funcionários. Para que um sistema de controle seja efetivamente de controle e não só de apoio à tomada de decisão, os gestores precisam usar as informações fornecidas para apoiar suas próprias decisões e as decisões dos seus funcionários, direcionando assim seus comportamentos. O pacote de sistemas de controle gerencial abrange além dos sistemas formais, sistemas informais de controle de gestão como os controles culturais e administrativos, que várias organizações usam em diferentes momentos e que impactam os objetivos organizacionais.

2.1.2 Dimensões Desenho e Uso de Sistema de Controle Gerencial

Nessa seção, será discutido as dimensões Desenho e Uso do sistema de controle gerencial que tratam dos modelos de SCG e como eles são utilizados nas organizações para

alcançar os objetivos organizacionais. Ela se baseia em grande parte nos trabalhos de Malmi e Brown (2008); Simons (1995).

2.1.2.1 Dimensão Desenho de Sistema de Controle Gerencial

Para facilitar o desenvolvimento de teorias mais aperfeiçoadas que entenderiam como a estrutura do SCG sustenta os objetivos da empresa, o controle de atividades e melhora o desempenho, necessita-se conhecer mais amplamente sobre o pacote de SCG. O modelo sugere que não existe apenas um único sistema de controle gerencial, mas várias configurações de sistemas de controle gerencial que formam esse pacote. Para compreender os SCG de forma ampla e completa, os autores sugerem que os sistemas de controle sejam distinguidos dos sistemas de informação ou de apoio à decisão dos gestores. Esta tipologia, portanto, fornece uma lista não exaustiva de práticas de Contabilidade Gerencial que podem ser incluídas num pacote, cada uma delas agrupadas em uma categoria específica, para orientar futuras pesquisas (MALMI; BROWN, 2008).

Malmi e Brown (2008) argumentam que sistemas contábeis fornecem informações para apoiar os gerentes na tomada de decisão, outros direcionam as atividades ou o comportamento dos funcionários. Para que um sistema de controle seja efetivamente de controle e não só de apoio à tomada de decisão, os gestores precisam usar as informações fornecidas para apoiar suas próprias decisões e as decisões dos seus funcionários, direcionando assim seus comportamentos. O pacote de sistemas de controle gerencial abrange além dos sistemas formais, sistemas informais de controle de gestão como os controles culturais e administrativos,

Os controles gerenciais da dimensão desenho dos SCG estão presentes e qualificados na tipologia do pacote proposta por Malmi e Brown (2008). Neste pacote, encontram-se: os controles culturais, compostos por controles relacionados a valores e crenças; os controles de planejamento, compostos por planejamento estratégico e planejamento operacional; os controles administrativos, compostos por estrutura de governança, estrutura organizacional, procedimentos e políticas; os controles cibernéticos, compostos por orçamentos, controles financeiros e não financeiros e híbridos; e por último, os controles de remuneração e recompensa, compostos por medidas de incentivos estabelecidas para atingir metas. Essa tipologia consiste em desenho amplo e mais abrangente para os sistemas de controle gerencial.

O objetivo primordial é capturar as principais áreas do SCG, considerando aspectos internos e externos, sociais, econômicos e culturais das atividades de uma organização. Esse construto também foi destinado a lidar com circunstâncias sociopolíticas, econômicas e

culturais dos países em desenvolvimento (HARED; ABDULLAH; HUQUE, 2013). Malmi e Brown (2008) apontam os elementos, a conceituação e os componentes desse pacote.

Os controles administrativos criam a estrutura na qual os controles de planejamento, cibernético e de remuneração e recompensas são exercidos. Este controle dirige o comportamento dos funcionários por meio da organização de indivíduos, o monitoramento do comportamento e a estrutura de governança, que define a forma como os empregados são responsáveis pelo seu comportamento (MALMI; BROWN, 2008). Específica também, como os comportamentos ou tarefas devem ou não ser executados, ou seja, as políticas e procedimentos (SIMONS, 1995).

OS controles administrativos formam três grupos: a concepção e a estrutura da organização que é uma forma de controle através da redução da especialização funcional que se traduz pela redução de variabilidade do comportamento e aumentando assim a previsibilidade do mesmo; a estrutura de governança dentro da firma está relacionada à composição da diretoria da empresa e as diversas equipes de gerenciamento junto com as linhas formais de autoridade e prestação de contas bem como a coordenação das atividades vertical e horizontalmente; e por último, os procedimentos e políticas que representam a abordagem burocrática para especificarem os processos e comportamento dentro da organização (MALMI; BROWN, 2008).

Já o controle cibernético por sua vez, é um sistema de informação e suporte à decisão dos gestores quando ocorre variações no desempenho dos funcionários em relação às metas estabelecidas. Assim, o sistema cibernético influencia o comportamento dos funcionários. Existe três formas de controlar o desempenho: o controle financeiro, responsabilizando financeiramente os funcionários usando medidas relacionadas ao processo orçamentário; o controle não financeiro, usado para superar limitações de medidas financeiras; e por último o controle híbrido que é uma mescla dos controles financeiros e não financeiros como o sistema de gerenciamento por objetivos (MBO - *Management by Objectives*) e o *Balanced Scorecard* (BSC) (MALMI; BROWN, 2008). O controle cibernético possui cinco características: (i) elaborar métricas que permitam quantificar um fenômeno subjacente, atividade ou sistema; (ii) estabelecer padrões de desempenho ou metas a serem cumpridas; (iii) proporcionar feedback a fim de comparar os resultados das atividades com o padrão; (iv) analisar a variância decorrente da retroalimentação; e (v) possibilitar a modificação do comportamento do sistema ou atividades subjacentes (GREEN; WELSH, 1988).

Por sua vez, a remuneração e recompensa visa motivar e aumentar o desempenho dos indivíduos e grupos com o ressarcimento da duração e intensidade do esforço para alcançar as

metas (MALMI; BROWN, 2008). Para Flamholtz, Das e Tsui (1985), as recompensas e compensações são um controle *ex-post*, contudo se os empregados antecipadamente percebem que as recompensas existem, o comportamento individual já é influenciado desde o começo para os objetivos que a organização busca. Para Malmi e Brown (2008), os incentivos monetários aumentam o esforço e o desempenho por meio do foco dos esforços individuais na tarefa, e embora as recompensas sejam vinculadas ao controle cibernético, as organizações oferecem por outros motivos como a retenção de funcionários.

O quarto tipo de controle, o planejamento, representa uma forma *ex-ante* de controle (FLAMHOLTZ; DAS; TSUI, 1985), que define os objetivos das áreas funcionais da organização, fornecendo os padrões a serem alcançados em relação à meta e permitindo congruência e alinhamento dos objetivos de todas as áreas da organização. Por último, o planejamento controla se as atividades dos grupos e indivíduos definidas estão de acordo com os resultados organizacionais desejados. Existe duas (2) abordagens de planejamento: a primeira é de curto prazo, com foco tático em que as ações e metas são definidas para um futuro imediato de até um ano; enquanto a segunda é de longo prazo, com foco estratégico em que as ações são definidas para um longo período. O planejamento é tratado por Malmi e Brown (2008) como um sistema separado pois pode ter um papel importante na influência do comportamento do funcionário.

Por fim, os controles culturais representam valores, crenças e normas sociais que influenciam o comportamento dos funcionários; são controles sutis e considerados como tendo uma mudança lenta, fornecem um quadro contextual para os demais controles (MALMI; BROWN, 2008). Foram considerados três aspectos do controle cultural, segundo Malmi e Brown (2008), são controle baseados em valores, controles baseados em símbolos e por fim, controles de clã. Os sistemas baseados em valores são valores e direção que os gerentes seniores querem que os subordinados adotem. O impacto desse controle no comportamento funciona a partir do sistema de crenças de Simons (1995) em três níveis: o primeiro é na seleção, quando o funcionário é selecionado segundo alguns valores específicos que nele foram identificados que a organização procura; o segundo, quando os indivíduos são socializados e têm seus valores alterados para se adequarem aos valores organizacionais; por último quando os funcionários se comportam de acordo com os valores explicado pela organização, mas que não os sigam pessoalmente.

Os controles baseados em símbolos são quando as organizações criam expressões visíveis como design de construção, área de trabalho e códigos de vestimenta para desenvolver um tipo particular de cultura, enquanto controles baseados em clã são subgrupos que se formam

dentro da organização durante o processo de socialização e que incutem neles um conjunto de habilidade e valores. De acordo com Ouchi (1979), a cultura abarca os rituais, a história e cerimônias que impõem aos trabalhadores o comportamento que se espera para se obter as metas desejadas.

2.1.2.2 Dimensão Uso do Sistema de Controle Gerencial

A dimensão uso dos SCG se refere a como os SCG são como ferramentas para a implementação da estratégia nas organizações e é representado pelo modelo teórico *levers of control* de Simons (1995), que apresenta quatro alavancas necessárias para o controle estratégico, caracterizadas por quatro diferentes tipos de uso que se encontram no seu trabalho: uso como sistema de crenças, os SCG servem para inspirar e direcionar a busca de oportunidades; uso restritivo, os SCG servem para estabelecer limites ao comportamento dos participantes da organização; uso diagnóstico, os SCG servem para motivar, monitorar e recompensar o alcance de metas especificadas; e o uso interativo, os SCG servem para estimular o debate de premissas e planos e a emergência de novas ideias e estratégias.

Simons (1995) considera os SCG como práticas organizacionais formais e os define como rotinas e procedimentos formais baseados em informações que os gestores utilizam para manter ou alterar padrões das atividades organizacionais. O autor destaca assim as rotinas e processos formais dentro das organizações que são planos, orçamentos e sistemas de monitoramento da participação no mercado, salientando que essas rotinas formais acabam criando processos informais que afetam o comportamento dos indivíduos dentro da organização.

Outra implicação desta definição dos SCG segundo Simons (1995) é que os sistemas de controle gerencial são baseados em informações usadas pelos gestores para comunicar planos e objetivos da empresa, e monitorar se eles são alcançados. Esses sistemas baseados em informação se tornam sistemas de controle quando utilizados para manter ou alterar o padrão das atividades organizacionais, controlando assim as tensões existentes dentro da organização. Essas tensões surgem quando as organizações tentam alinhar estratégias de negócio e comportamento humano durante a implementação da estratégia.

Segundo Simons (1995), as tensões dentro das organizações são observadas na tentativa de conciliar três principais dinâmicas organizacionais a seguir: a dinâmica da criação de valor que consiste na transformação de um conjunto de oportunidades em bens e serviços valorizados pela sociedade; a dinâmica de criação de estratégias, estipula que as estratégias são formuladas pelos gerentes seniores e implementadas pelos gerentes intermediários e pelo núcleo

operacional da organizacional; e por último, a dinâmica do comportamento humano que trata da satisfação do trabalhador e do seu desempenho.

Para poder abordar as alavancas do controle acima listadas, Simons (1995) introduziu e explicou a estratégia de negócio como a forma que uma empresa compete e se posiciona diante dos seus concorrentes no mercado, que é o fator de contingência neste trabalho. Para melhor implementar a estratégia, é importante analisar e entender os quatros construtos chave do modelo teórico “*levers of control*” que são: valores fundamentais, riscos a serem evitados, variáveis críticas de desempenho e as incertezas estratégicas. Como indica abaixo a figura 3, cada um desses construtos é controlado por um sistema ou alavanca: os valores fundamentais pelo sistema de crença; riscos a serem evitados pelo sistema restritivo; incertezas estratégicas pelo sistema de controle interativo e por último, as variáveis críticas de desempenho pelo sistema de controle diagnóstico.

Simons (1995) comenta que os 4 sistemas ou alavancas, usados simultaneamente, criam forças opostas (negativas e positivas) que se transformam em energia pelo seu confronto para a implementação efetiva da estratégia. O sistema de crenças e o sistema interativo representam as forças positivas e de inspiração que motivam a busca de oportunidades enquanto o sistema restritivo e o sistema diagnóstico representam as forças negativas ou de constrangimento que limitam as oportunidades. Na figura 2, as alavancas e suas relações com os principais construtos são apresentados.

Figura 2 - Modelo de Alavancas de Controle de Simons



Fonte: *levers of control* de Simons (1995)

Segundo Simons (1995), o sistema de crenças e os sistemas restritivos andam juntos para uma melhor implementação da estratégia, enquanto um inspira a busca de oportunidades, o outro coloca restrições necessárias para a liberdade organizacional.

Simons (1995) definiu o sistema de crenças como valores centrais ligados à estratégia de negócio da empresa e a direção que os gerentes seniores querem que os subordinados da organização adotem. Ele é criado e comunicado através de documentos como credos, declarações de missão e de propósito que procuram responder os seguintes questionamentos: como a organização cria valor? Qual o nível de desempenho desejado? Como se espera que os indivíduos gerenciem relacionamentos tanto interna quanto externamente?

O objetivo principal do sistema de crenças, segundo Simons (1995), é inspirar e orientar a busca e a descoberta. Ele ajuda na resolução dos problemas de implementação de estratégia e motiva indivíduos a buscar novas maneiras de criar valor. Para ser considerada sistema, a criação e comunicação dos valores centrais deve ser formal, baseada em informações e usada para manter ou alterar padrões nas atividades organizacionais.

Ao contrário do sistema de crenças, os sistemas restritivos estabelecem limites, baseados em riscos de negócio definidos para a busca de oportunidade (SIMONS, 1995). Os sistemas restritivos delimitam o domínio aceitável de atividade para os participantes da organização. O autor comenta que se de um lado, o uso de sistema de crenças imprecisos pode inspirar

comportamento de busca desfocado correndo o risco de dissipar os recursos e as energias da empresa, por outro é inadequado que os gerentes seniores especifiquem detalhadamente como os participantes devem procurar oportunidades na condução do seu trabalho.

A solução, portanto, seria tornar explícito o que não devem fazer e confiar na criatividade individual para buscar forma de criar valor dentro desses limites. Embora os sistemas restritivos sejam essencialmente prescritivos, eles são necessários para liberdade organizacional e o comportamento empreendedor. Os sistemas restritivos permitem que os gestores deleguem a tomada de decisão e assim permitem que a organização atinja a máxima de flexibilidade e criatividade (SIMONS, 1995).

De acordo com a conceptualização de Simons (1995), o uso diagnóstico dos sistemas de controle de gestão permite recusar a estratégia deliberada dos líderes ao monitorar a aplicação correta dos fatores-chave do sucesso. São sistemas formais de informação que os gerentes usam para monitorar os resultados organizacionais e corrigir os desvios dos padrões de desempenho predefinidos. Os sistemas de controle de diagnóstico têm três principais características: A capacidade de medir a saída de um processo, qualitativa e quantitativamente; a existência de padrões predeterminados contra os quais resultados reais podem ser comparados; e a capacidade de corrigir desvios dos padrões para que as próximas saídas sejam conformes os padrões predefinidos.

As variáveis críticas de desempenho ou fatores chave do sucesso são aqueles fatores que devem ser alcançados para que a estratégia pretendida do negócio seja bem sucedida. As variáveis críticas de desempenho variam em função da estratégia pretendida pela organização e influenciam a probabilidade de atingir com sucesso as metas e fornecem o maior potencial de ganho marginal ao longo do tempo. O sistema de controle de diagnóstico permite o máximo de autonomia aos participantes que podem usar sua imaginação e esforço para ajustar entradas e processos conforme necessário para que as saídas sejam de acordo com os padrões predefinidos. Sistemas de feedback baseados no estabelecimento de metas, medições e recompensas garantem que os participantes estão trabalhando na direção certa e permitem que os gerentes dispensem a vigilância constante (OTLEY, 1999).

Os sistemas de controle interativo segundo Simons (1995), são sistemas formais de informação usados pelos gerentes para se envolverem nas atividades de decisão dos subordinados. Eles servem para gerenciar as incertezas estratégicas e estimular o aprendizado organizacional para promover o surgimento de novas estratégias. As novas estratégias surgem à medida que os participantes em toda organização respondem às oportunidades e ameaças

percebidas. A inovação decorre de pressões competitivas que façam com que as organizações saíssem da rotina e se adaptar às mudanças.

As incertezas estratégicas são incertezas e contingências que poderiam ameaçar ou invalidar a atual estratégia de negócio, ou seja, é a diferença entre a informação necessária e a informação possuída pela organização para executar uma tarefa. De acordo com o autor, as empresas de sucesso são aquelas que conseguem articular esses dois modos de uso para permitir a implementação e a formulação de estratégias (SIMONS, 1995).

2.2 Estratégia

Este tópico vai tratar da Estratégia. Para melhor compreender esse construto, será abordada sua origem e seu histórico, as definições e as tipologias da Estratégia.

2.2.1 Definição e histórico de Estratégia

A estratégia foi definida de várias maneiras. Por exemplo, a estratégia tem sido descrita como um padrão de decisões sobre o futuro da organização (MINTZBERG, 1978), que assume significado quando é implementado através da estrutura e dos processos da organização (MILES; SNOW, 1978).

Etimologicamente, a palavra “Estratégia” vem do grego (*stratègós*). *Stratos* que quer dizer exército e *agos*, comando. Ela é derivada da função de *estratego* que surgiu em Atenas por volta do século V a.c e era um colegiado de dez pessoas eleitos na assembleia para conduzir as forças militares desta cidade. A seguir, um breve histórico do termo “estratégia”. Sun Tzu (1544 a.c), filósofo chinês, general do rei Hu Lu, é considerado um dos estrategistas mais antigos da história. Na sua obra “A arte da guerra”, ele descreve algumas táticas de guerra para vencer os inimigos. Segundo ele, a melhor guerra é aquela que é ganha com o menor uso de recursos.

A palavra estratégia voltou a ser usada novamente no século XVIII por autores, na sua maioria, militares. Em sua primeira obra “*Geis dès neuern kriegssystemes*” escrita em 1799 que em português quer dizer “O espírito do sistema de guerra moderna”, Heinrich Dietrich Von Bulow divulgou o termo “estratégia” e o diferencia da “tática” e “base das operações”. A sua obra teve grande aprovação e foi amplamente traduzida na Europa. Ele constatou que a estratégia político-militar predomina sobre a tática, fato que elimina o acaso e faz com que a preparação e a organização da guerra atinjam uma dimensão mais científica que no passado. (BLIN; CHALIAND, 2016).

Carl Von Clausewitz também foi general do exército alemão, e escreveu seu famoso livro “*Vom Kriege*” em 1818, que em português, “Da guerra”. O livro foi baseado nas experiências de Frederico o Grande e Napoleão. Ele descreve três pontos de análise estratégica que determinam uma vitória militar. São eles, as forças inimigas, seus recursos e sua vontade de lutar. Na sua obra, Clausewitz argumenta que a estratégia é uma economia de forças, nesta lógica, vale a pena gastar recursos uma única vez do que fazer várias investidas pois a guerra termina somente quando seu adversário é derrotado.

A Estratégia chegou às corporações somente depois da segunda guerra mundial com o primeiro livro de Igor Ansoff (1965) sobre Estratégia nas organizações chamado “*Corporate Strategy*”. De lá o termo vem ganhando corpo e atraindo muitos autores.

Devido ao uso da estratégia em vários campos como no campo militar e no campo organizacional por exemplo, e às suas dimensões, formulação e implementação, não tem unanimidade nas definições da palavra. Por isso, Mintzberg (1987) introduziu cinco definições diferentes para a estratégia organizacional e suas possíveis inter-relações, orientando assim os profissionais e pesquisadores nos seus trabalhos. A estratégia pode ser definida como: plano, como manobra, como manobra, como posicionamento e como perspectiva.

A primeira definição de Mintzberg (1987) para a Estratégia, é a estratégia como plano. Nesta definição, a estratégia são ações conscientemente pretendidas ou um conjunto de diretrizes que organizações utilizam para lidar com situações diferentes. A estratégia como plano tem duas características importantes, ela é concebida antes das ações para as quais ela se aplica, quer dizer que ela é planejada, e é desenvolvida de forma consciente e intencional para alcançar o resultado desejado. Ela pode ser formalizada em um documento ou não formalizado. Os planos podem ser amplos ou específico.

Segundo Mintzberg (1987), a segunda definição para a estratégia, é a estratégia como manobra. A estratégia como manobra, é um tipo de estratégia como plano. A manobra é um plano específico que pode ser contido dentro de um plano mais amplo. Seria incompleta se a estratégia fosse definida apenas como plano amplo ou manobra específica, precisava de uma definição que englobasse o comportamento resultante. Para tal, a terceira definição para a estratégia é a estratégia como padrão. A estratégia nesta definição é um fluxo de ações, um padrão de decisões, a consistência em um comportamento, ou seja, a repetitividade das ações leva a uma padronização planejada ou não planejada. Quando se trata da estratégia de uma organização, de um governo entre outras instituições, refere-se ao padrão no comportamento nesta instituição.

As definições de estratégia como plano e estratégia como padrão podem ser independentes uma da outra porque alguns planos podem não ser realizados devido às expectativas irrealistas, erros de julgamento do ambiente ou mudanças nos planos durante a implementação, e alguns padrões de ações não são preestabelecidos, mas realizados. Assim, existe as estratégias deliberadas, que são aquelas planejadas e realizadas e tem as estratégias emergentes que são aqueles padrões desenvolvidos sem intenção prévia (MINTZBERG, 1987).

A quarta definição para estratégia segundo Mintzberg (1987), é a estratégia como posicionamento. Nesta definição, a estratégia é como uma organização está posicionado no mercado, interna e externamente, ou seja, com relação aos seus concorrentes, e todos as partes interessadas, conhecidas como *stakeholders*. Porter (1980) é um dos teóricos do posicionamento estratégico das firmas, segundo Porter, as empresas precisam se posicionar no mercado para enfrentarem a competição e criar valor para os seus clientes e assim, ter vantagem competitiva. As empresas podem se posicionar como líder em custo, diferenciar os produtos ou focar num nicho de consumidores para melhor enfrentar as forças do mercado que são: o poder de negociação dos clientes, o poder de negociação dos fornecedores, a rivalidade entre os concorrentes existentes, a ameaça de novos entrantes e a ameaça de novos produtos e serviços.

A quinta definição para a estratégia é a estratégia como perspectiva (MINTZBERG, 1987). Enquanto a definição anterior procura posicionar a organização no seu ambiente externo, a estratégia como perspectiva olha dentro da organização e se baseia na forma enraizada que os seus dirigentes percebem o mundo. Pode ser a ideologia da organização, a missão pela qual ela existe. A estratégia como perspectiva é compartilhada pelos membros da organização através de suas intenções e ações e vem da alta administração para os colaboradores..Segundo Mintzberg (1987), a estratégia como posicionamento e a estratégia como perspectiva podem ser compatíveis com a estratégia como plano, estratégia como manobra e a estratégia como padrão. O posicionamento pode ser preestabelecido e planejado através de um plano ou uma manobra e pode ser atingido também pela padronização de comportamento.

2.2.2 As tipologias de estratégia

Langfield-Smith (1997), destaca quatro abordagens diferentes para operacionalizar a estratégia. A estratégia pode ser operacionalizada através de: descrição textual, medição parcial, medição multivariada, e tipologias. Langfield -Smith (1997) conclui através de uma revisão da literatura dos trabalhos sobre a relação entre o sistema de controle gerencial e a estratégia que dentro dessas quatro abordagens, a mais apropriada é a de tipologia, porque as tipologias são

perfis abrangentes de diferentes tipos estratégicos e tem a vantagem de enfatizar os componentes integradores de cada estratégia. Eles permitem a mensuração pelo seu foco particular e são usadas em trabalhos recentes (BEDFORD; MALMI; SANDELIN, 2016; TSAMENYI; SAHADEV; QIAO, 2011).

As tipologias mais usadas nos trabalhos sobre a relação entre o sistema de Sistema de Controle gerencial e estratégia são as definidas por Miles e Snow (1978), Porter (1980), Gupta e Govindarajan (1984).

Segundo Miles e Snow (1978), que descreveram quatro tipos organizacionais, defensores, prospectoras, analisadores e reatores. Os defensores realizem pouca inovação de produto, eles têm uma gama estreita de produtos, enquanto as prospectoras estão continuamente buscando novas oportunidades de mercado, seja para novos produtos e estão sempre criando mudanças e incertezas às quais seus concorrentes precisam responder. O primeiro tipo (os defensores), portanto, concentra-se em finanças, produção e engenharia, em comparação com a ênfase no marketing e P & D no segundo. Os analisadores combinam as características mais fortes tanto dos defensores quanto das prospectoras, enquanto os reatores são vistos como um tipo malsucedido e raramente são examinados.

Na mesma linha, Porter (1980) distinguiu três estratégias genéricas: liderança de custos, diferenciação e foco. A vantagem competitiva dos líderes de custos é focada nas economias de escala, na operação eficiente de aquisições e na tecnologia de produção eficiente. Por outro lado, uma estratégia de diferenciação busca focar no fornecimento de produtos que são altamente valorizados pelos clientes que estão preparados para pagar preços *premium* para os mesmos. Finalmente, uma estratégia de foco dedica-se a atender a um segmento do mercado que é mal servido pelos concorrentes. A vantagem competitiva é baseada na liderança em custo ou na diferenciação de produtos.

Finalmente, Gupta e Govindarajan (1984) desenvolveram uma abordagem de ciclo de vida baseada na sequência de missões estratégicas de construção, espera, colheita e desinvestimento. Nos estágios iniciais, o foco é construir uma participação de mercado e uma posição estratégica, com menor ênfase nos ganhos de curto prazo ou no fluxo de caixa.

À medida que a empresa avança para uma estratégia de colheita, a empresa deixa de investir, exceto quando estritamente necessário, e busca obter lucros e fluxo de caixa de curto prazo, em vez de aumentar a participação de mercado. Uma estratégia de manutenção é intermediária a essas duas, onde uma empresa procura proteger a participação de mercado e a posição estratégica enquanto obtém retornos razoáveis. Finalmente, a estratégia de desinvestimento ocorre quando uma empresa decide sair de uma área específica de atividade.

2.3 Performance

Nesta seção, é abordada a Performance, sua definição, suas principais dimensões de avaliação e alguns instrumentos de mensuração da performance.

2.3.1 Definição e dimensões de Performance

A palavra performance é bastante usada tanto no meio organizacional, quanto no meio artístico e esportivo, entre outros. A performance é uma palavra complexa e difícil de definir, sua definição varia assim do objetivo fixado e do campo de atuação do utilizador. Etimologicamente, performance vem do francês antigo *parformer* qui significava “cumprir, executar” no século XIII. No século XV, surgiu em inglês o verbo *to perform* com um significado mais amplo sendo assim “um resultado quantificável numa perspectiva de classificação em relação a si mesmo e/ou em relação aos outros”.

Para Bourguignon (1997), a palavra performance é uma palavra polissêmica, ou seja, a “performance” adquire diferentes significados segundo o contexto no qual ela é utilizada. Para Bourguignon (1997), no campo de gestão, a performance gira em torno de três principais significados: (i) a performance como um sucesso. A performance não existe em si, mas sim função das representações de êxito. Essa representação de êxito contém um julgamento de valor e varia conforme estabelecido pelas empresas e os atores. Assim, a performance é maior que a produtividade que só representa a dimensão econômica da performance. (ii) A performance como resultado da ação. A performance neste sentido, é a avaliação *ex post* dos resultados obtidos sem julgamento de valor e por último, (iii) a performance como ação. Neste caso, a performance é um processo ou a potencialização de uma competência.

A performance é também considerada como um conceito multidimensional pois abrange as dimensões financeira, social e ambiental (BAIRD; SU 2018). Por muito tempo, a performance tem sido analisada sob a dimensão econômica, levando em conta o capital e os acionistas, deixando de lado os outros *stakeholders* como a sociedade e o meio ambiente. Pesqueux (2005), traz um conceito de “performance global” com a ideia de definir a performance de forma completa olhando dentro e fora da organização, sendo um conceito multidimensional.

Para Pesqueux (2005), “a performance global” é um modo de construir fronteiras entre “o dentro” e “fora” da organização. Com a expansão da prática de responsabilidade social empresarial, é a expressão de uma vontade de construir racionalmente uma lealdade, ou seja,

assumindo o compromisso de atender todas as partes interessadas (acionistas, sociedade, meio ambiente). O mesmo autor destaca a capacidade da palavra performance absorver várias traduções: a econômica como competitividade; a financeira como rentabilidade; a jurídica como solvabilidade; a organizacional como eficácia e eficiência, competência; a social como sinergia, satisfação dos colaboradores, desenvolvimento das potencialidades e qualidade de vida no trabalho.

Ferraz et al. (1995), destacaram a dimensão econômica da performance considerada como competitividade. Para estes mesmos autores, o desempenho é expressado na participação do mercado de uma empresa em um determinado momento. Ela é composta de fatores preço e outros não relacionados ao preço, como por exemplo, a qualidade e a capacidade de uma firma diferenciar seus produtos. O desempenho no mercado e a eficiência produtiva decorrem da capacitação acumulada pelas empresas nas diversas áreas de competência empresarial como de gestão, inovação, produção e recursos humanos em um determinado momento.

A performance organizacional segundo Kaplan e Norton (1992) é relativa à efetividade, ou seja, a eficácia e eficiência da estrutura organizacional como um todo. Kaplan e Norton (1992) desenvolveram a ferramenta *Balanced Scorecard (BSC)* para mensurar a performance nas quatro principais dimensões. É uma questão de equilíbrio, trata-se da forma com a qual a empresa se organiza para atingir seus objetivos a curto e longo prazo ligados às estratégias adotados. Essa é visão abrangente que envolve indicadores financeiras e não financeiras olhando para dentro e fora da organização, isto é, contemplando todas as partes interessadas.

O BSC de Kaplan e Norton (1992) se concentra em quatro dimensões de medidas de desempenho que são: financeira, clientes, processos internos de Negócios e por último, aprendizado e crescimento. O BSC tem foco nos objetivos estratégicos e competitividade de cada organização e permite aos gestores de poder escolher os mais representativos indicadores de cada dimensão acima citado. Os indicadores financeiros focam na produtividade e na rentabilidade dos ativos e recursos da organização. Os clientes estão interessados na qualidade do produto/serviço oferecido, prazo de entrega e os preços dos produtos. Os recursos a disposição das organizações, a inovação, o aprendizado, esse conjunto faz diferença na performance da mesma e aumenta a expectativa de crescimento da organização.

A performance tem sido usada nos estudos de controle gerencial para avaliar e/ou mensurar a eficiência das práticas de sistemas de controle gerencial em relação às estratégias adotadas, que é a relação de contingência entre os construtos (SIMONS, 1995; LANGFIELD, 1997; OTLEY,

1999) entre outros autores foram os pioneiros nos estudos relacionados à implementação da estratégia. A performance concorrencial ligado à disputa no mercado das organizações integra o desenvolvimento de novas formas de vantagens competitivas e novas regras de jogo, conforme afirma Porter (1980) nas vantagens competitivas.

Oyadomari (2008) destaca na avaliação do desempenho das empresas, a importante de comparar indicadores com os da concorrência, pois não basta apenas ter um desempenho melhor que o ano anterior ou orçado, é importante que os desempenhos sejam melhores que os da concorrência.

Neste trabalho voltado para as vinícolas, a performance será mensurada pela qualidade dos vinhos produzidos. Os vinhos como qualquer produto, passam por controles de qualidade que segundo Ferraz et al. (1995), são métodos de gestão da qualidade, como controle estatístico da produção, controle ou garantia da qualidade total e programas zero-defeito. Também existem normas como a ISO 9000 que constituem um receituário genérico de procedimentos que auxiliam a empresa a se orientar para a produção com qualidade. Segundo Louro (2000), a qualidade percebida pode ser definida como a percepção dos consumidores acerca da qualidade ou superioridade de um produto ou serviço em relação à sua funcionalidade e às suas alternativas.

Foram usados também indicadores como o preço das vinícolas comparado aos dos concorrentes. Segundo Monroe e Krishnan (1985), o preço é o valor percebido pelo consumidor, ou seja, a diferença entre a medida de sacrifício e a medida de qualidade na percepção do consumidor. Outro indicador usado é o lucro operacional das vinícolas, que é a relação entre o preço de venda e custo da produção e despesas com comercialização dos vinhos. Para Carlos de Souza (2011), a lucratividade operacional é o desempenho da empresa medido em função de valores efetivamente utilizados em suas operações normais.

2.4 Trabalhos Anteriores

Realizou-se uma revisão sistemática dos trabalhos científicos que teve como objetivo, revisar e analisar por meio de publicações científicas nacionais e internacionais o estado da arte sobre a relação entre os seguintes construtos Sistema de Controle Gerencial, Estratégia e Performance. Foram identificados os referenciais teóricos, metodologias, problemas e soluções existentes na literatura, no período de 2009 a 2018.

Foi utilizado o software *Start* para realizar a revisão sistemática. A busca foi feita na base de dados *Scopus*, e foram encontrados 398 artigos, nacionais e internacionais. Numa

primeira revisão que consistiu na leitura dos títulos, palavras-chave e resumos foram selecionados 51 artigos que nos seus resumos constavam os três construtos (SCG, estratégia e performance). Nesses 51 artigos, depois da leitura dos mesmos, foram selecionados 21 para a fase final do estado da arte por ter relevância maior com o presente trabalho. Nos 30 rejeitados, 21 artigos, além desses três construtos tratavam de outros construtos que interferiam nos seus resultados, a razão da rejeição deles; os outros 9 artigos não foram encontrados. A seguir, o quadro com as variáveis e as principais relações comprovadas dos 21 artigos selecionados. Logo depois foram comentados os principais achados de alguns deles.

Quadro 1: Quadro da Revisão da literatura sobre SCG, Estratégia e Performance

	Variáveis observadas	Relações comprovadas	Referências
1	Examinar o efeito do SCG e a estratégia sobre o desempenho dos bancos islâmicos na Indonésia	O alinhamento entre estratégia orientada para baixo custo, práticas contábeis de gestão estratégica e sistema de controle de gestão mecanicista tem impacto positivo na melhoria do desempenho dos bancos estudados.	Laela et al. (2008)
2	O alinhamento de medidas de desempenho com foco no uso de indicadores de desempenho ambiental como consequência da adoção de uma estratégia ambiental.	O alinhamento à estratégia ambiental é alcançado principalmente por meio de quantificação aumentada de medidas de desempenho ambiental e sua maior sensibilidade às práticas gerenciais.	Perego; Hartmann (2009)
3	o papel dos sistemas de controle gerencial formal e informal como mecanismos que medeiam o efeito dos sistemas de planejamento de recursos empresariais na adoção do desempenho.	os tipos formais de sistemas de controle gerencial atuam como variáveis intervenientes mediando o efeito defasado positivo entre a adoção de sistemas corporativos e o desempenho não financeiro	Kallunki et al. (2011)
4	Relação contingente entre estratégia de negócios, sistemas de controle de gerenciamento (SCG) e desempenho em empresas chinesas	Estratégia de diferenciação, o uso de SCG com base não financeira tem um efeito positivo sobre o desempenho; estratégia de baixo custo, o uso de SCG com base mais financeira teve um efeito positivo no desempenho.	Tsamenyi, Sahadev e Qiao, (2011)
5	Os efeitos de desajustes entre a estratégia de negócios (Miles & Snow) e os sistemas de controle gerencial sobre o desempenho (Ittner e Larcker, 2001).	O desajuste entre sistemas de controle gerencial e estratégia apresenta uma correlação significativamente negativa com as medidas de desempenho autoavaliadas e publicamente disponíveis.	Gani; Jermias (2012)
6	explorar a relação entre sistemas de controle de gestão (SCG) e a formulação de estratégia em organizações sem fins lucrativos (OSFL).	A estratégia é formulada predominantemente por meios pretendidos, através de processos estruturados de planejamento estratégico. A estratégia emergente é tipicamente um meio raro pelo qual a estratégia é desenvolvida. Ao	Tucker; Parker (2013)

		contrário das expectativas, o controle é predominantemente exercido por meios informais, e não por sistemas projetados formalmente.	
7	Fornecer insights sobre como o desempenho organizacional em um período anterior pode influenciar a natureza do controle usado posteriormente por gerentes seniores sem fins lucrativos (SFL).	uma conceituação ampla do desempenho, visto que ele é percebido como aplicável dentro de um contexto SFL. Além disso, os papéis dos sistemas formais de controle gerencial e do controle informal são bastante distintos, com os últimos predominando na resposta ao desempenho anterior.	Tucker; Thorne (2013)
8	Emprego da estrutura de controle de alavancas de Simons (1995) para explorar como as organizações alavancam SCG de diferentes maneiras a fim de impulsionar a renovação estratégica e desencadear mudanças organizacionais enquanto simultaneamente apoiam a agenda de sustentabilidade mais ampla da sociedade.	O interesse particular é o papel das alavancas de controle em permitir que os gerentes identifiquem e gerenciem ameaças e oportunidades associadas à estratégia de RSC, formando assim processos de gerenciamento de risco que apoiam as organizações na consecução de objetivos estratégicos.	Arjaliès; Mundy (2013)
9	Revisar as conceituações analíticas de sistemas de controle gerencial (SCG) que foram desenvolvidos na literatura acadêmica.	Comparações de conceitos analíticos de SCG em diferentes categorias, como definições, propósitos, tipos e estruturas.	Strauß; Zecher (2013)
10	Pesquisou sobre a relação entre os SCG, estratégia de negócio e performance nas empresas familiares (EFs) e empresas não familiares (ENFs) na Gana.	A influência do (i) Sistema de controle diagnóstico na estratégia de liderança de custos é mais forte para as ENFs do que para as EFs; (ii) a Sistema de controle Interativo na estratégia de diferenciação é mais forte para as EFs do que as ENFs; e (iii) a tensão dinâmica criada pelo uso conjunto do Sistema de controle diagnóstico e do Sistema de controle Interativo nas estratégias de liderança de custos e diferenciação é mais forte para as EFs do que as ENFs. Além disso, a estratégia de negócios medeia as relações SCG-performance; no entanto, os impactos indiretos e totais do SCG no desempenho são mais fortes para as EFs do que as ENFs	Acquaah (2013)
11	A adequação do SCG e da estratégia em determinados momentos no tempo, o que é típico de uma abordagem de contingência, e buscamos entender a evolução dinâmica da empresa em um período contínuo de tempo.	Concluimos que, no desenho do SCG ou estratégia, a atenção não precisa ser focada no ajuste recíproco, mas sim na habilidade de ambos (SCG e estratégia) de apoiar a exploração de novas direções de evolução.	Frigotto et al. (2013)
12	O estudo analisa a importância que a inovação acrescenta à implementação de sistemas contemporâneos de controle gerencial (SCG) e à melhoria do desempenho nessas organizações.	Os resultados sugerem que a inovação medeia as relações entre a estratégia empresarial e cada um dos orçamentos participativos, o <i>balanced scorecard</i> (BSC), a gestão da qualidade total (TQM), <i>just in time</i> (JIT) e o desempenho organizacional.	Jarrar; Smith (2014)
13	O artigo apresenta uma visão geral dos estudos que descreveram o surgimento de sistemas inovadores de medição de desempenho. Dedicar-se à questão da potencial implementação do <i>Balanced Scorecard</i> como um sistema de controle de	Numerosas publicações discutem suas vantagens potenciais e recomendam sua implementação. Por outro lado, existem grandes limitações para pequenas e médias empresas, como tempo, organização e dinheiro. Os benefícios resultantes da implementação bem-sucedida do <i>Balanced</i>	Zizlavsky (2014)

	gestão estratégica nas pequenas e médias empresas checas	<i>Scorecard</i> devem superar os custos de projetar, implementar e usá-lo.	
14	Este estudo examina o uso de sistemas de controle de gerenciamento (SCG) em diferentes modos de inovação e os efeitos no desempenho da empresa.	Os resultados mostram que as alavancas de controle são independentemente associadas ao melhor desempenho em empresas especializadas em <i>exploitation</i> ou exploração, sugerindo que as alavancas operam como controles <i>suplementares</i> e não complementares nesses contextos.	Bedford (2015)
15	O estudo investiga o efeito das escolhas estratégicas genéricas e dos sistemas de controle gerencial (SCG) no desempenho organizacional de empresas de médio e grande porte localizadas no Espírito Santo, tendo a teoria da contingência como plataforma teórica.	Os principais resultados indicam que: (i) as forças competitivas moldam a estratégia adotada pelas organizações pesquisadas, porém, de forma contrária à prevista na literatura, ou seja, as empresas que atuam em ambientes com maior competição escolhem como estratégia a busca pela liderança em custo, ao invés da diferenciação; (ii) o desenho do SCG é influenciado pela estratégia escolhida, sendo que o uso de práticas gerenciais contemporâneas está associado a uma estratégia de diferenciação; (iii) as escolhas estratégicas e o SCG possuem impacto positivo no desempenho organizacional.	Junqueira et al. (2016)
16	Este estudo investiga o papel da agilidade na relação entre o uso de sistemas de controle gerencial (SCG) e o desempenho organizacional, oferecendo a associação de agilidade, uso de MCS e desempenho organizacional.	O resultado mostra que o uso diagnóstico do SCG não apresenta relação significativa com a agilidade, enquanto o uso interativo do SCG está positivamente associado à agilidade. A agilidade afeta positivamente o desempenho organizacional, o que implica que as características de agilidade são necessárias para sobrecarregar os rivais em um ambiente em rápida mudança.	Lee et al. (2017)
17	O objetivo deste artigo é investigar como a integração de novas formas de sistemas de controle sustentável (SCS) e sistemas tradicionais de controle gerencial (SCG), e o uso desses sistemas de controle, afetam a integração da sustentabilidade dentro da estratégia organizacional.	O artigo fornece evidências dos fatores externos e internos relevantes para afetar o caminho da organização em direção à integração da sustentabilidade.	Caputo et al. (2017)
18	Examinar a efetividade da intensidade do controle, que representa o uso combinado das quatro alavancas de controle de Simons (1995): crenças, limite, uso diagnóstico de controles e uso interativo de controles. Especificamente, o estudo examina a associação entre a intensidade do controle com medidas de desempenho multidimensionais (financeira, cliente, aprendizagem e crescimento, qualidade e processos internos de negócios) e desempenho organizacional (custo, entrega e flexibilidade).	A intensidade do controle está associada à extensão do uso de medidas multidimensionais de desempenho, com as últimas encontradas para mediar a associação entre a intensidade do controle e o desempenho (custo, entrega e flexibilidade). Uma análise adicional sugere que a extensão do uso de medidas financeiras e de qualidade medeia a associação entre a intensidade dos controles e o desempenho de custos; a extensão do uso de medidas internas de processo e qualidade medeia a associação entre a intensidade dos controles e desempenho; e a extensão do uso de medidas de processo interno medeia a associação entre a intensidade de controles e desempenho de flexibilidade.	Baird; Su (2018)
19	O objetivo desta pesquisa é analisar a relação entre sistemas de controle gerencial, gestão da qualidade total (GQT)	Os resultados indicam que os indicadores não financeiros fornecem estratégias de inovação de produtos e processos. No	Antunes et al. (2018)

	e inovação, e também os efeitos dos sistemas de controle gerencial no desempenho organizacional.	entanto, os indicadores financeiros apenas fornecem as estratégias de inovação dos processos. Verifica-se também que apenas os indicadores não financeiros fornecem igualmente a implementação de práticas de GQT. Os resultados mostram ainda que os indicadores financeiros proporcionam apenas uma melhoria nos resultados financeiros da organização, enquanto os indicadores não financeiros também melhoram o seu desempenho operacional.	
20	Este artigo desenvolve um modelo para um sistema de controle de gerenciamento de custos (SCGC), baseado na literatura de sistemas de gerenciamento de custos e controle de gerenciamento.	Os SCGC aumentam o desempenho organizacional e que esse efeito é mediado pela eficiência de custos. Os efeitos do SCGC no desempenho organizacional e na eficiência de custos são mais altos de forma radical do que para empresas inovadoras incrementais.	Diefenbach et al. (2018)
21	Examinou a extensão em que os usos de controle e gerenciamento dos sistemas de controle gerencial (SCG) moderam a relação entre a estratégia de inovação ambiental e o desempenho organizacional.	A estratégia de inovação ambiental, por si só, não leva a melhorias de desempenho; no entanto, a maneira com que as organizações usam a ativação e o controle (diagnóstico e interativo) do SCG, determina o seu relacionamento com o desempenho.	Wijethilake et al. (2018)

Fonte: elaborado pelo autor

Os artigos vão desde a relação de contingência dos SCG e da estratégia, que tratam do alinhamento dos sistemas de controle gerencial à estratégia adotada pela organização para poder alcançar o objetivo planejado, ou seja um melhor desempenho financeiro da organização (ACQUAAH, 2013; BEDFORD; MALMI; SANDELIN, 2016; LAELA et al., 2008), até a performance global das empresas que é uma performance mais integrada das organizações que considera não apenas os indicadores financeiros, mas também os indicadores sociais e ambientais olhando dentro e fora das organizações (PEREGO; HARTMANN, 2009; WIJETHILAKE et al., 2018).

Acquaah (2013) pesquisou sobre a relação entre os SCG, estratégia de negócio e performance nas empresas familiares (EFs) e empresas não familiares (ENFs) na Gana. Os resultados indicaram que a influência do SCG na estratégia de negócios depende de a empresa ser uma EF ou uma ENF. A influência do (i) Sistema de controle diagnóstico na estratégia de liderança de custos é mais forte para as ENFs do que para as EFs; (ii) a Sistema de controle Interativo na estratégia de diferenciação é mais forte para as EFs do que as ENFs; e (iii) a tensão dinâmica criada pelo uso conjunto do Sistema de controle diagnóstico e do Sistema de controle Interativo nas estratégias de liderança de custos e diferenciação é mais forte para as EFs do que as ENFs. Além disso, a estratégia de negócios medeia as relações SCG-performance; no entanto, os impactos indiretos e totais do SCG no desempenho são mais fortes para as EFs do que as ENFs. Portanto, as hipóteses comprovadas pelo estudo são as seguintes:

- (a) Existe uma relação positiva entre o SCG, a estratégia de negócios e o melhor desempenho da empresa;
- (b) A estratégia de negócio faz a mediação entre o SCG e o desempenho da empresa.

Tsamenyi, Sahadev e Qiao, (2011) pesquisaram sobre a relação contingente entre estratégia de negócios, sistemas de controle de gerenciamento (SCG) e desempenho em empresas chinesas. A análise é baseada em dados coletados de 215 empresas que operam na região autônoma de Xinjiang, na China. Para aquelas empresas que foram classificadas como buscando estratégia de diferenciação, o uso de SCG com base não financeira tem um efeito positivo sobre o desempenho, e esse resultado é consistente com a literatura. Também descobriram que, para aquelas empresas classificadas como tendo uma estratégia de baixo custo, o uso de SCG com base mais financeira teve um efeito positivo no desempenho. Portanto, depreende-se as seguintes hipóteses:

- (a) O tipo de estratégia adotado influencia positivamente o uso do Sistema de Controle Gerencial para um melhor desempenho.
- (b) O SCG exerce papel mediador entre estratégia e desempenho.

Laela et al. (2008) usaram o modelo de equações estruturais para examinar o efeito do SCG e a estratégia sobre o desempenho dos bancos islâmicos na Indonésia. O estudo também examina o papel do ciclo de vida corporativo dos bancos islâmicos em influenciar a relação entre contabilidade gerencial - alinhamento de estratégia e desempenho.

O estudo conclui que o alinhamento entre estratégia orientada para baixo custo, práticas contábeis de gestão estratégica e sistema de controle de gestão mecanicista tem impacto positivo na melhoria do desempenho dos bancos estudados. No entanto, este estudo é incapaz de verificar que o ciclo de vida das empresas fortalece a relação positiva entre a gestão de contabilidade - alinhamento de estratégia e desempenho. Deduziu-se a seguinte hipótese deste estudo:

- (a) Tem uma relação positiva entre a estratégia de baixo custo, práticas contábeis de gestão estratégica, e sistema de controle de gestão mecanicista no desempenho dos bancos.

Bedford, Malmi e Sandelin, (2016) examinaram combinações de controle de gerenciamento (CG) que são eficazes em diferentes contextos estratégicos através de duas abordagens relacionadas e o CG como um pacote e CG como um sistema. Em primeiro lugar, este estudo identifica como um conjunto de práticas de CG se combina (ou seja, pacotes de CG)

para alcançar resultados de controle efetivos para empresas que operam em contextos estratégicos de defensores e prospectoras aplicando análise comparativa qualitativa de conjuntos fuzzy. Usando dados de uma pesquisa com gerentes de alto nível, a análise revela que existem várias maneiras pelas quais as empresas podem combinar efetivamente as práticas de CG em um determinado contexto estratégico. Além disso, a análise mostra que nem todas as práticas de CG consideradas relevantes isoladamente são relevantes quando examinadas simultaneamente como um pacote.

Em segundo lugar, com base em uma comparação de pacotes de CG efetivos, este estudo examina as interdependências entre as práticas de CG (ou seja, sistemas de Controle Gerencial). Os resultados mostram que, nas firmas defensoras, o uso de controles estruturais contábeis e mecanicistas no controle de diagnóstico funciona como complemento, enquanto os controles estruturais mecanicistas e a diversidade de medidas atuam como substitutos. Nas firmas prospectoras, um controle interativo de controles contábeis e estruturais orgânicos tem efeitos complementares. Esses resultados indicam que a eficácia das escolhas de controle contábil e controle estrutural é determinada não apenas por sua adequação com o contexto estratégico, mas também pela maneira como se encaixam entre si (BEDFORD; MALMI; SANDELIN, 2016). Portanto, as hipóteses comprovadas pelo estudo são as seguintes:

- (a) A estratégia influencia o uso do SCG por meio de práticas gerenciais;
- (b) As empresas que adotam a estratégia de defensores combinam o uso do controle diagnóstico e controles estruturais mecanicistas;
- (c) As empresas que adotam a estratégia de prospectora combinam o uso do controle interativo e controles estruturais orgânicos;
- (d) A configuração das práticas gerenciais, ou seja, o SCG exerce um papel mediador entre a estratégia e o desempenho.

Wijethilake et al. (2018) examinaram a extensão em que os usos de controle e gerenciamento dos sistemas de controle gerencial (SCG) moderam a relação entre a estratégia de inovação ambiental e o desempenho organizacional. Foi usada a modelagem parcial de equações estruturais de mínimos quadrados para analisar dados de 175 empresas dos setores de manufatura e serviço no Sri Lanka.

Os resultados mostram que, enquanto o uso habilitante do SCG (sistemas de crença e interativo do SCG de Simons, 1995) modera de forma positiva a relação entre a estratégia de inovação ambiental e o desempenho organizacional, em contraste, o uso controlador do SCG (sistemas diagnóstico e restritivo dos SCG de Simons, 1995) modera negativamente o relacionamento. Concluíram que a estratégia de inovação ambiental, por si só, não leva a

melhorias de desempenho; no entanto, a maneira com que as organizações usam a ativação e o controle (diagnostico e interativo) do SCG, determina o seu relacionamento com o desempenho.

Perego e Hartmann (2009) exploraram o alinhamento de medidas de desempenho com foco no uso de indicadores de desempenho ambiental por parte das empresas manufatureiras da Holanda como consequência da adoção de uma estratégia ambiental. Os resultados mostraram que o alinhamento à estratégia ambiental é alcançado principalmente por meio de quantificação aumentada de medidas de desempenho ambiental e sua maior sensibilidade às práticas gerenciais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, serão abordados a caracterização da pesquisa, o mapa conceitual metodológico da pesquisa, os instrumentos da pesquisa, a população e amostra da pesquisa, passando pelas hipóteses, os principais procedimentos de coleta de dados e a proposta de tratamento e análise de dados.

3.1 Caracterização da pesquisa

O presente estudo caracteriza-se metodologicamente como quantitativa e de levantamento e exploratório (CRESWELL, 2007), pois deseja obter melhor entendimento do comportamento de diversos fatores e elementos como estratégia e o Sistema de Controle Gerencial que influem sobre determinado fenômeno, no caso, a Performance das vinícolas Brasileiras. Segundo o mesmo autor, um projeto de levantamento traz uma descrição numérica de tendências, atitudes e opiniões de uma população por meio de sua amostra. O estudo da amostra serve para fazer alegações acerca da população.

Segundo Richardson (2012), os estudos que procuram investigar a correlação entre variáveis são fundamentais para as ciências aplicadas, porque permitem controlar, simultaneamente, grande número de variáveis e, por meio de técnicas estatísticas de correlação. Para atingir os objetivos definidos e responder à questão de pesquisa (qual a relação entre Sistema de Controle Gerencial, posicionamento estratégico e performance de vinícolas brasileiras e francesas?), pretende-se analisar cada construto por meio de suas respectivas variáveis e depois verificar as possíveis relações e as configurações existentes entre eles.

3.2 Mapa Conceitual Metodológico

Para responder à questão de pesquisa e atingir os objetivos definidos, cada construto precisa ser mensurado por meio de variáveis apropriadas. Nesta seção, serão apresentados os principais construtos e suas respectivas variáveis.

3.2.1 Quadro dos construtos, das variáveis, das proxies e das referências

Foi elaborado a seguir o Quadro 1, com os principais construtos utilizados no trabalho (Estratégia, Sistema de Controle Gerencial e Performance), suas diferentes dimensões escolhidas para o presente trabalho, as variáveis de mensuração e suas referências.

Quadro 2- quadro dos construtos, variáveis e referências

Construtos	Variáveis	Referências
Estratégia	Tipologias de estratégia: Prospectador, defensor, analisador e reator	Miles; Snow (1978)
SCG	Uso (diagnostico, restritivo, interativo, crenças)	Simons (1994,1995)
	Desenho (cultural, administrativo, cibernético, remuneração e recompensa, planejamento)	Malmi; Brown (2008)
Performance	Financeira, cliente, processos internos de negócios, aprendizado e crescimento Qualidade	Baird; Su (2018)

Fonte: Baseado em Miles e Snow (1978); Simons (1995); Malmi; Brown (2008); Baird e Su (2018).

3.2.2 Definições constitutivas e definições operacionais das variáveis

Foram elaborados a seguir os quadros com os principais construtos, as variáveis utilizadas nesta dissertação com suas definições constitutivas e operacionais para melhor entendê-las e aplicá-las.

3.2.2.1 Estratégia

A estratégia organizacional é tratada e classificada por vários autores (MILES; SNOW, 1978; PORTER, 1980,1985; GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984). Mas neste trabalho, para operacionalizar a estratégia das vinícolas no Brasil e na França, será utilizada a tipologia de Miles e Snow (1978) por ser bastante abrangente e utilizada nos trabalhos mais recentes (BEDFORD; MALMI; SANDELIN, 2016). No Quadro 2 a seguir, serão apresentadas as variáveis e suas definições.

Quadro 3- Tipologia de estratégia segundo Miles; Snow (1978)

Tipo de estratégia	Definição
Defensor	Empresa com Pouca Inovação de produto, foco em finanças e produção
Prospector	Empresa com busca de novas oportunidades de mercado, Foco em marketing e P&D
Analizador	Empresa que combina os pontos fortes dos defensores e prospectoras.
Reator	Empresa que não tem seu posicionamento claramente definido, acompanha as mudanças do mercado.

Fonte Miles; Snow (1978)

As questões base para as variáveis deste construto foram validadas no estudo de Bedford, Malmi e Sandelin (2016), e estão no instrumento de pesquisa adaptado do estudo original para a presente pesquisa (Apêndice A).

3.2.2.2 *Sistema de Controle Gerencial*

Para caracterizar o SCG das vinícolas no Brasil e na França, serão trabalhadas variáveis levando em consideração as práticas do sistema de controle gerencial como pacote composto de controle administrativo, cibernético, de planejamento, cultural e de remuneração e recompensa (MALMI; BROWN, 2008) e também dos *levers of control* de Simons (1995). Simons traz a formalidade das práticas de SCG e seu uso. São definidos o uso diagnóstico e o uso interativo dos SCG, cujo questionário validado anteriormente por Bedford, Malmi e Sandelin, (2016) foi adaptado para o presente estudo. A seguir, o quadro 3, traz as variáveis e suas definições.

Quadro 4- Variáveis de desenho e uso de SCG

Práticas de CG	Definição
Uso de controle de diagnóstico contábil	Monitoramento da atividade através de desvios de padrões predeterminados de desempenho.
Uso de controle interativo	Envolvimento regular nas atividades de decisão dos colaboradores para estimular o debate, a aprendizagem e a busca de oportunidades.
Rigidez	Responsabilidade por cumprir metas de desempenho pré-estabelecidas: solta a apertada.
Medir a diversidade	Âmbito das medidas de desempenho: estreitas a amplas.
Remuneração por incentivo por compensação	Recompensas financeiras contingentes ao desempenho.
Determinação de incentivo	Método de determinação da remuneração: subjetivo ao objetivo.
Estrutura Administrativa	Padrões de autoridade, tomada de decisão e comunicação: mecanicista para orgânico.
Controles de entrada cultural	Uso de seleção e treinamento para alinhar valores individuais com os interesses da empresa.

Fonte: Bedford, Malmi e Sandelin (2016).

3.2.2.3 Performance

Baird e Su (2018) numa revisão da literatura sobre as medidas de Performance, sintetizaram as principais medidas encontradas em 5 medidas: financeira, cliente, processos internos de negócios, aprendizado e crescimento, e por último, qualidade. Com base nessas medidas, foram definidos neste estudo, as seguintes variáveis de performance: qualidade percebida, qualidade pelo ranking das vinícolas, lucro operacional da vinícolas e os seus preços de venda. A seguir no quadro 4, as variáveis de Performance.

Quadro 5- Variáveis de Performance

Variável	Definição
Qualidade pelo <i>Ranking</i> dos vinhos produzidos pelas vinícolas	Ranking elaborado pelo <i>World Ranking Wines & Spirits</i> (WRWS) de diferentes países produtores por

	meio de premiações dos vinhos produzidos pelas suas vinícolas
Qualidade percebida com relação aos concorrentes	A percepção da qualidade dos vinhos da empresa em relação aos da concorrência. Considera-se qualidade percebida a percepção dos consumidores acerca da qualidade ou superioridade de um produto ou serviço em relação à sua funcionalidade e às suas alternativas (LOURO, 2010)
Lucratividade Operacional	A relação entre preço de venda e custo da produção e despesas com comercialização dos vinhos. A lucratividade operacional é o desempenho da empresa medido em função de valores efetivamente utilizados em suas operações normais (CARLOS DE SOUZA, 2011).
Preço comparado aos principais concorrentes	Comparação dos preços dos vinhos das mesmas categorias das vinícolas. O preço é o valor percebido pelo consumidor, ou seja, a diferença entre a medida de sacrifício e a medida de qualidade na percepção do consumidor (MONROE; KRISHNAN 1985).

Fonte: Adaptado a partir de WRWS (2017).

3.3 Instrumentos de pesquisa

Anexo em apêndice A e B, as cartas de pedido de colaboração enviadas para as vinícolas respectivamente no Brasil e na França para firmar parcerias e oferecer em contrapartida relatórios da pesquisa. Em apêndice C, encontra-se o questionário utilizado como instrumento de pesquisa adaptado do estudo de Bedford, Malmi e Sandelin (2016) e com variáveis de mensuração da Performance e perfil dos respondentes.

3.4 População e Amostra

Foram catalogadas uma população de 2931 vinícolas na França e 61 no Brasil (WRW&S, 2017). O Instituto Brasileiro de Vinho (IBRAVIN, 2018) no seu cadastro, aponta a existência de 150 vinícolas que produzem vinhos finos no país e outras 1000 com produção artesanal. A amostragem foi feita por adesão das vinícolas respondentes na França, e no Brasil

Brasil – População – 150 vinícolas – Amostra: 15 vinícolas por adesão

França – População – 2931 vinícolas – Amostra: 2 vinícolas por adesão.

O procedimento foi ligar para as associações e cooperativas de produtores de vinho para conseguir o contato com as vinícolas e aplicar o questionário. Foi preciso da ajuda de alguns membros do grupo de pesquisa NUPECON para fazer o contato com as vinícolas. O subcapítulo Coleta e tratamento de dados abaixo traz mais detalhes.

3.5 Proposições e desenho de pesquisa

Dado o reduzido número de respondentes, a técnica de associação foi empregada. Utilizou-se proposições para a análise de correspondência múltipla.

P₁: Existe uma associação positiva entre a Estratégia e o uso do Sistema de Controle Gerencial;

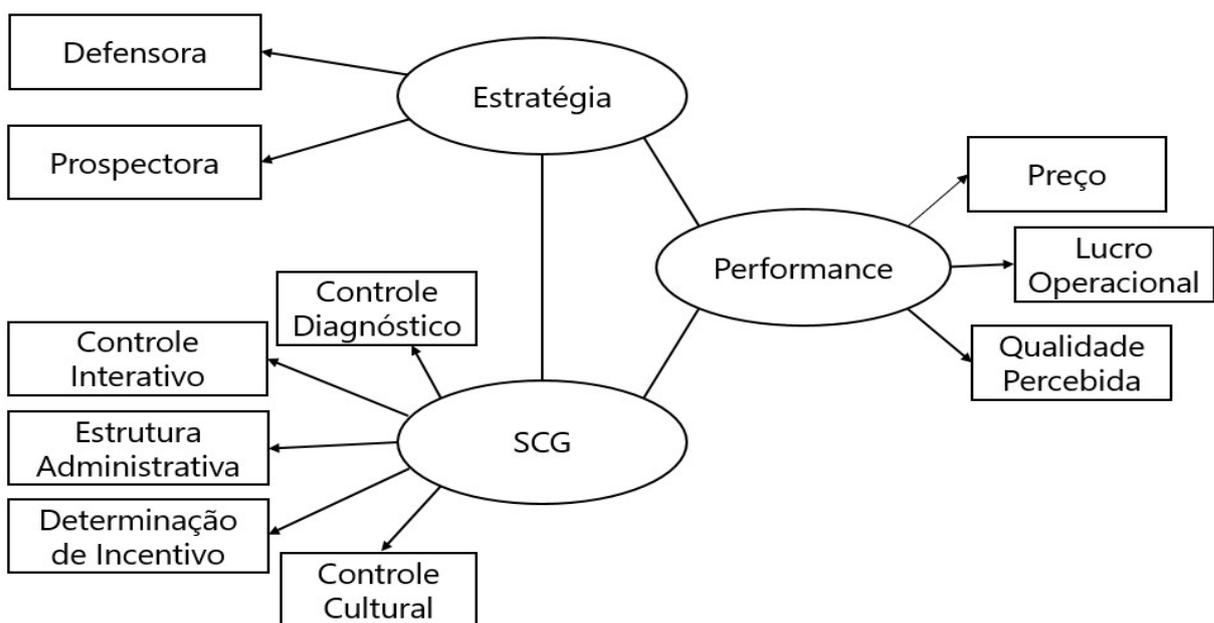
P₂: As empresas defensoras usam o sistema de controle diagnóstico e controles estruturais mecanicistas;

P₃: As empresas prospectoras usam o sistema de controle interativo e controles estruturais orgânicos;

P₄: Existe uma associação positiva entre o SCG, posicionamento estratégico e a Performance das vinícolas.

O Desenho de pesquisa é ilustrado conforme a figura 3 a seguir.

Figura 3: Desenho da pesquisa



Fonte Elaborado pelo autor

3.6 Procedimentos de coleta de dados

A coleta de dados realizou-se entre os meses de outubro de 2018 até janeiro de 2019. Para a coleta de dados, foi feito um levantamento nos sites das principais associações de produtores de vinho no Brasil e no mundo para catalogar a população de vinícolas no Brasil e na França com ajuda das respectivas instituições dos países. O *world ranking wines & spirits* (WRW&S) no seu site, traz uma classificação das empresas produtores de vinho de todos os países, classificação feita segundo a qualidade e pelos prêmios ganhos pelos vinhos produzidos nessas vinícolas.

Logo depois, foi feito o trabalho de campo com uma aplicação eletrônica de questionários *survey* para os gestores das vinícolas mapeadas. Os questionários são adaptados de Bedford, Malmi e Sandelin (2016) e são elaborados a partir da ferramenta *google forms*. Antes de partir para a coleta de dados propriamente dita, foram feitos pré-testes para possíveis alterações, ajustes e por fim, a validação do questionário. Estes pré-testes foram realizados com (1) uma professora doutora que atua na área de controle gerencial em uma instituição de ensino do sul do Brasil e (2) um enólogo brasileiro de origem francesa. Destes pré-testes, foram feitos ajustes no questionário, modificando alguns termos que se assemelhavam mais à realidade das vinícolas.

Inicialmente, foi feito o contato com as vinícolas mapeadas por telefone e e-mails informando a pesquisa e pedindo autorização para encaminhar o questionário. Esse contato foi feito direto com as vinícolas ou com a associação das vinícolas.

Foram feitas 3 a 4 tentativas para a coletas de dados, na primeira tentativa, 6 vinícolas responderam. Dado que o questionário é online e os contatos feitos por telefone e e-mail, algumas vinícolas prometeram responder. Na espera de mais respostas que infelizmente não chegaram, duas semanas depois, foi feita a segunda tentativa de coleta de dados. Nesta tentativa, as respostas subiram para 10. Membros do grupo de pesquisa NUPECON/ESAN ajudaram a fazer os contatos para a coleta dos dados. As respostas foram aumentando a cada tentativa até parar em 17 respostas. Algumas vinícolas expressaram a sua falta de interesse durante os contatos e não quiseram participar. Apesar de todas as tentativas realizadas, a amostra reduzida de 17 elementos implica em uma limitação na análise dos dados.

3.7 Tratamento e análise de dados

Segundo Mingoti (2005), a análise de correspondência é uma técnica exploratória da estatística multivariada que serve para a determinação de um sistema de associação entre elementos de dois ou mais conjuntos.

Existe a Análise de Correspondência Simples (ACS) e a Análise de Correspondência Múltiplas (ACM).

A Análise de Correspondência Simples pode ser definida como uma técnica de análise multivariada, adequada para dados categóricos, que permite analisar graficamente as relações existentes através da redução de dimensionalidade do conjunto de dados. Tal técnica é aplicada a tabelas de contingência com o objetivo de determinar o grau de associação global entre suas linhas e as colunas, indicando como as variáveis estão relacionadas. Este método tem como base a decomposição do valor singular de uma matriz retangular (tabela de contingência adaptada) e é utilizado para representar graficamente as linhas e as colunas desta tabela como pontos em espaços vetoriais de pequena dimensão. Com os gráficos produzidos podemos avaliar visualmente se as variáveis de interesse se afastam do pressuposto de independência, sugerindo possíveis associações e ainda perceber como se dá esta associação. Os níveis das variáveis de linha e de coluna assumem posições nos gráficos de acordo com a associação ou similaridade entre elas. (GREENACRE, 1984; GREENACRE, 2007; BENZÉCRI, 1992).

A Análise de Correspondência Múltipla, por sua vez, tem como base uma adaptação da estrutura dos dados para que se tenham casos nas linhas e variáveis nas colunas, gerando uma tabela de código binário 0 e 1 (matriz 3 indicadora, denotando por *Mind*) que fornecerá os mesmos resultados que a ACS se apenas duas variáveis forem analisadas. Entretanto, esta estrutura permite que mais de duas variáveis sejam analisadas ao mesmo tempo; situação na qual a aplicação e interpretação da ACS se torna bastante complexa. Além desta diferença, a ACM permite que se estabeleçam os perfis de cada unidade observada, possibilitando a avaliação de relações entre estas e a variáveis analisadas.

A análise de correspondência múltiplas utiliza-se de variáveis dispostas em tabelas de contingência, considerando medidas de correspondência entre as linhas e colunas da matriz de dados. Assim, são construídos gráficos com os componentes das linhas e das colunas permitindo a visualização a partir de uma nuvem de pontos da relação entre os conjuntos onde a proximidade dos pontos indica a associação, e o distanciamento dos pontos, uma repulsão (MINGOTI, 2005). Neste trabalho, usa-se a técnica de análise de correspondência múltiplas para o tratamento e análise dos dados.

Para poder fazer a análise de correspondência que estabelecerá as relações entre os 3 construtos, Sistema de Controle gerencial, Estratégia e Performance, precisou-se fazer a normalização das variáveis Controle diagnóstico e Controle interativo (inicialmente respondidos na escala Lickert 1 a 5) que são elementos do SCG para a padronização das cargas fatoriais. Essa padronização foi feita com base no valor máximo e mínimo para criar um índice de dimensão que varia de 0 a 1, onde 0 quer dizer o menor uso relativo e 1, o maior uso relativo dos controles. Estes índices foram depois multiplicados por 10 para ter um intervalo entre 0 e 10 que serão usados como valores normalizados para fazer a análise de correspondência. Segue anexo o cálculo do índice da dimensão.

Figura 4: Índice de normalização de variáveis

$$\text{Índice da dimensão} = \frac{\text{valor atual} - \text{valor mínimo}}{\text{valor máximo} - \text{valor mínimo}}$$

Fonte: Mingote (2005)

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Neste capítulo analisar-se-á a base de dados assim como as relações dos sistemas de controle gerencial e as estratégias e performance das vinícolas do Brasil e França. Das 95 vinícolas contatadas no Brasil, só 15 responderam o questionário, o que representa 15,78% de retorno dos questionários. Na França, foram possíveis apenas duas respostas, isto representa menos de 1% de retorno dos questionários, totalizando uma amostra de 17 respondentes. Apesar da amostra reduzida, o que impossibilitou o uso de uma análise mais sofisticada para o tratamento dos dados, então, foi utilizado o tratamento dos dados e suas análises decorrentes da estatística descritiva e da técnica de análise de correspondência múltipla, que se trata de uma técnica de associação de variáveis que são categóricas.

4.1 Análise descritiva dos dados do questionário

Nesta seção faz-se uma análise da estatística descritiva de dados do questionário sobre os construtos Estratégia, as práticas de Sistema de Controle Gerencial e Performance nas vinícolas do Brasil e da França.

4.1.1 Perfil das vinícolas e dos respondentes

No Brasil, todas as vinícolas respondentes são da região sul do país. A mais antiga iniciou suas atividades em 1915 e a mais nova, em 2008. Segundo o IBRAVIN (2017), a região sul concentra mais de 90% das vinícolas do país. A maioria das vinícolas (73,3%) são de Pequeno e Médio Porte (PMP) tendo um faturamento anual de até 10 milhões de reais. Elas possuem de 4 a 100 funcionários e são em grande maioria empresa familiar, representando 86,7% das respondentes.

4.1.2 Dados da Estratégia nas vinícolas

As respostas do questionário no Brasil e na França juntas mostram que 41% das vinícolas que participaram da pesquisa adotam a Estratégia de negócio “A”. Isto é, a Estratégia de negócio baseada em custo baixo para um retorno maior e pouco investimento em inovação, elas têm uma gama estreita de produtos. Elas investem em finanças e produção. Enquanto 59% das vinícolas, o que representa a maioria das vinícolas, adotam a Estratégia de negócio “B”. A estratégia de negócio “B” representa as empresas que buscam novas oportunidades de mercado, criando assim mudanças, são empresas inovadoras, investem em Pesquisa e Desenvolvimento

para oferecer um produto de qualidade aos seus clientes. Anexo, o gráfico 1 ilustrando as Estratégias adotadas em vinícolas.

No Brasil, essa relação é de 40% para a Estratégia A e 60% para a Estratégia B. Enquanto na França, com as duas respostas, essa relação é de 50% para cada Estratégia.

Gráfico1: Dados da Estratégia nas vinícolas



Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.1.3. As práticas de Controle Gerencial nas vinícolas

Essa seção trata das práticas de sistema de controle exercidas pelos gestores em vinícolas no Brasil e na França.

4.1.3.1 Controle diagnóstico

O uso do controle diagnóstico serve para monitorar as atividades por meio de desvios de padrões predeterminados de desempenho. As respostas recebidas conforme a tabela 2, mostram que a equipe de gerenciamento superior usa orçamentos ou sistemas de medição de desempenho para definição de metas de desempenho com uma percentagem de 46,7%, identificação de variáveis de desempenho 66,7%, monitorar o progresso em direção as metas 53,3%, fornecer informações para corrigir desvio de metas 33,3%, e rever as principais áreas de desempenho 46,7%.

Tabela 2: Dados do controle diagnóstico

Variável	Escala Likert				
	1	2	3	4	5
Definição de metas de desempenho	6,7 %	0 %	13,3%	46,7%	33,3%
Identificação de variáveis de desempenho	0 %	13,3%	0 %	66,7%	20%
Monitorar o progresso em direção as metas	0 %	6,7%	13,3%	53,3%	26,7%
Fornecer informações para corrigir desvio de metas	0 %	13,3%	26,7%	26,7%	33,3%
Rever as principais áreas de desempenho	0 %	0 %	26,7%	46,7%	26,7%

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.1.3.2 Controle Interativo

O uso do controle interativo serve para envolvimento regular nas atividades de decisão dos colaboradores das vinícolas, para estimular o debate, a aprendizagem e a busca de oportunidades. As respostas recebidas conforme a tabela 3, mostram que a equipe de gerenciamento superior usa orçamentos ou sistemas de medição de desempenho para fornecer uma agenda recorrente e frequente para as atividades operacionais e da alta gestão; incentivar e facilitar o diálogo e a troca de informações com os colaboradores; e permitir o desafio e debate contínuo de dados subjacentes, suposições e planos de ação com colaboradores e pares.

Tabela 3: Dados do Controle interativo

Variável	Escala Likert				
	1	2	3	4	5
Fornecer uma agenda recorrente e frequente para as atividades da alta gestão	6,7%	13,3%	13,3%	53,3%	13,3%
Fornecer uma agenda recorrente e frequente para as atividades operacionais	0 %	0 %	26,7%	33,3%	40%
Permitir o desafio e debate contínuo de dados subjacentes, suposições e planos de ação com colaboradores e pares	0 %	20%	26,7%	20%	33,3%
Concentrar a atenção nas incertezas estratégicas	0 %	13,3%	40%	26,7%	20%
Incentivar e facilitar o diálogo e a troca de informações com os colaboradores	0%	13,3%	26,7%	33,3%	26,7%

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.1.3.3 Rigidez de responsabilidade por cumprir metas

A rigidez do Controle Gerencial serve para avaliar se a responsabilidade por cumprir metas de desempenho pré-estabelecidas é solta ou apertada. Os dados conforme a tabela 4, mostram que: os objetivos de desempenho dos colaboradores, depois de definidos, são

flexíveis; os subordinados devem entregar relatório formal de justificativa pelo não alcance do desempenho desejado e por último que as avaliações de desempenho são baseadas no alcance das metas estipuladas.

Tabela 4: Dados de rigidez do controle gerencial

Variável	Escala Likert				
	1	2	3	4	5
Os objetivos de desempenho dos colaboradores, depois de definidos, são flexíveis	13,3%	0%	40%	46,7%	0%
Os colaboradores são frequentemente consultados sobre as realizações de metas de desempenho	0%	33,3%	26,7%	20%	20%
Os subordinados devem entregar relatório formal de justificativa pelo não alcance do desempenho desejado	20%	20%	13,3%	33,3%	13,3%
As avaliações de desempenho são baseadas no alcance das metas estipuladas	0%	20%	26,7%	33,3%	20%

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.1.3.4. Avaliação da diversidade das medidas de desempenho

A diversidade é usada para avaliar o quanto as seguintes dimensões são usadas para avaliar o desempenho do colaborador. Os dados conforme a tabela 5, mostram que são muito usadas as variáveis, Qualidade, Cliente, seguido pelo processo operacional, a responsabilidade social e a satisfação dos colaboradores.

Tabela 5: Dados da avaliação das medidas de desempenho

Variável	Escala Likert				
	1	2	3	4	5
Cliente (por exemplo, participação de mercado, satisfação, retenção)	0%	0%	26,7%	26,7%	46,7%
Empregado (por exemplo, satisfação do empregado, rotatividade, capacidade da força de trabalho e desenvolvimento)	0%	13,3%	20%	46,7%	20%
Processo Operacional (por exemplo, produtividade, segurança, tempo de ciclo)	0%	6,7%	26,7%	53,3%	13,3%
Inovação (por exemplo, P & D, sucesso de novos produtos / serviços, tempo de ciclo de desenvolvimento)	0%	26,7%	33,3%	26,7%	13,3%
Qualidade (por exemplo, qualidade do produto / serviço, defeitos, prêmios)	0%	0%	6,7%	33,3%	60%
Responsabilidade Social (por exemplo, conformidade ambiental, impacto na comunidade, imagem pública)	0%	20%	13,3%	46,7%	20%
(Outros) 1 resposta Auxílio pessoal com o colaborador (moradia, alimentação, transporte, etc)	0%	0%	0%	0%	5,88%

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.1.3.5. Remuneração por incentivo por compensação

Ela é relacionada ao incentivo que os funcionários recebem para atingir as metas. A tabela 6, mostra que as recompensas financeiras dos colaboradores aumentam à medida que o desempenho real excede cada vez mais as metas.

Tabela 6: Dados de remuneração por incentivo por compensação

Variável	Escala Likert				
	1	2	3	4	5
As recompensas financeiras dos colaboradores aumentam à medida que o desempenho real excede cada vez mais as metas	20%	13,3%	20%	33,3%	13,3%
Os colaboradores cujo desempenho em relação às metas está entre os 25% melhores recebem maiores recompensas financeiras do que os dados aos gerentes entre os 25% piores	40%	6,7%	20%	20%	13,3%
Os contratos de remuneração especificam claramente como a remuneração está relacionada ao desempenho do colaborador em relação aos objetivos de desempenho	20%	20%	20%	26,7%	13,3%

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.1.3.6. Determinação de incentivo

Ela tem como objetivo, descobrir como é determinada a remuneração baseada em desempenho ou bônus para colaboradores, se ela é objetiva ou subjetiva. Os dados conforme a tabela 7, mostram que nas vinícolas, a remuneração baseada em desempenho ou bônus para colaboradores é determinada majoritariamente de forma objetiva, ou seja, seguindo regras pré-definidas.

Tabela 7: Dados de determinação de incentivo

Variável	Escala Likert				
	1	2	3	4	5
A remuneração baseada em desempenho ou bônus para colaboradores é determinada objetivamente	13,3%	20%	13,3%	33,3%	20%

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.1.3.7. Estrutura administrativa

A estrutura administrativa é relacionada a padrões de autoridade, tomada de decisões e comunicação nas vinícolas. Ela vai de mecanicista para orgânica. Os dados conforme a tabela 8, mostram que A estrutura administrativa nas vinícolas é mais orgânica do que mecanicista. A comunicação relacionada com o trabalho entre a alta gestão e colaboradores é feita por meio de

informação e partilha de ideias, consultoria, aconselhamento; e em geral, a filosofia de gestão operacional favorece a ênfase na iniciativa e adaptação à situação local.

Tabela 8: Dados de estrutura administrativa

Variável	Escala Likert				
	1	2	3	4	5
As informações de controle são normalmente comunicadas na empresa através de canais de comunicação muito abertos e informais	0%	20%	40%	26,7%	13,3%
As informações operacionais importantes em toda sua empresa são acessíveis e têm um fluxo livre	0%	20%	33,3%	33,3%	13,3%
A comunicação relacionada com o trabalho entre a alta gestão e colaboradores é feita por meio de informação e partilha de ideias, consultoria, aconselhamento	0%	13,3%	26,7%	40%	20%
Em geral, a filosofia de gestão operacional da minha empresa costuma dar a maior palavra ao especialista em determinada situação, mesmo que isso signifique ignorar autoridade de linha formal	13,3%	13,3%	33,3%	26,7%	13,3%
Em geral, a filosofia de gestão operacional da minha empresa favorece a ênfase na iniciativa e adaptação à situação local	0%	6,7%	26,7%	60%	6,7%

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.1.3.8 Controle de entrada cultural

O controle cultural é relacionado ao uso de seleção e treinamento para alinhar valores individuais com os interesses da empresa. Os dados conforme a tabela 9, mostram que é muito importante a seleção de gerentes que tenham atitudes e valores alinhados à empresa e não apenas à competência técnica e também o treinamento e desenvolvimento de gerentes. Os processos de treinamento e desenvolvimento dos colaboradores são muito usados para reforçar os objetivos, expectativas e normas da empresa.

Tabela 9: Dados de Controle de entrada

Variável	Escala Likert				
	1	2	3	4	5
O processo de recrutamento e seleção para uma posição gerencial é extenso	26,7%	20%	33,3%	20%	0%
É muito importante a seleção de gerentes que tenham atitudes e valores alinhados à empresa e não apenas à competência técnica	0%	6,7%	0%	33,3%	60 %
É muito importante o treinamento e desenvolvimento de gerentes na sua empresa	0%	13,3%	13,3%	26,7%	46,7%
Os processos de treinamento e desenvolvimento dos colaboradores são muito usados para reforçar os objetivos, expectativas e normas da empresa	6,7%	6,7%	26,7%	20%	40%

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.1.2 Dados de Performance nas vinícolas

Neste trabalho voltado para as vinícolas, a performance é mensurada pela qualidade dos vinhos produzidos. Na qualidade pelo ranking do WRWS, conforme os dados, nenhuma das vinícolas que responderam o questionário está no ranking. Na qualidade do produto principal em relação aos concorrentes, numa escala de 1 à 10, a maioria respondeu 8, o que representa 46,7% das vinícolas participantes. Enquanto na qualidade do produto *Premium* em relação aos concorrentes, numa escala de 1 à 10, a maioria respondeu 9, o que representa 60% das vinícolas participantes.

No quesito preço em relação aos concorrentes, na mesma escala de 1 a 10, a maioria, 60% respondeu que tem um preço nível 7, que é um preço bom. 86,7% das vinícolas respondentes tem um lucro operacional de até 25% do preço dos seus produtos. Os dados estão conforme a tabela 10 abaixo anexa.

Tabela 10: Dados de qualidade percebida e preço em vinícolas

Escala	Qualidade do produto principal	Qualidade do produto premium	Preço
1	0%	0%	0%
2	0%	0%	0%
3	0%	0%	0%
4	0%	0%	0%
5	0%	0%	13,3%
6	0%	6,7%	0%
7	13,3%	6,7%	60%
8	46,7%	20%	13,3%
9	33,3%	60%	13,3%
10	6,7%	6,7%	0%

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.2. Análise de correspondência múltipla

Para estabelecer as relações entre a estratégia adotada, as práticas de controle gerencial e a performance das vinícolas respondentes, é utilizado a técnica de análise de correspondência múltipla.

4.2.1 A relação entre a Estratégia e o sistema de controle gerencial nas vinícolas

Nesta seção, foram associadas as estratégias defensora e prospectora com as variáveis de sistema de controle gerencial para determinar as relações existentes entre os construtos.

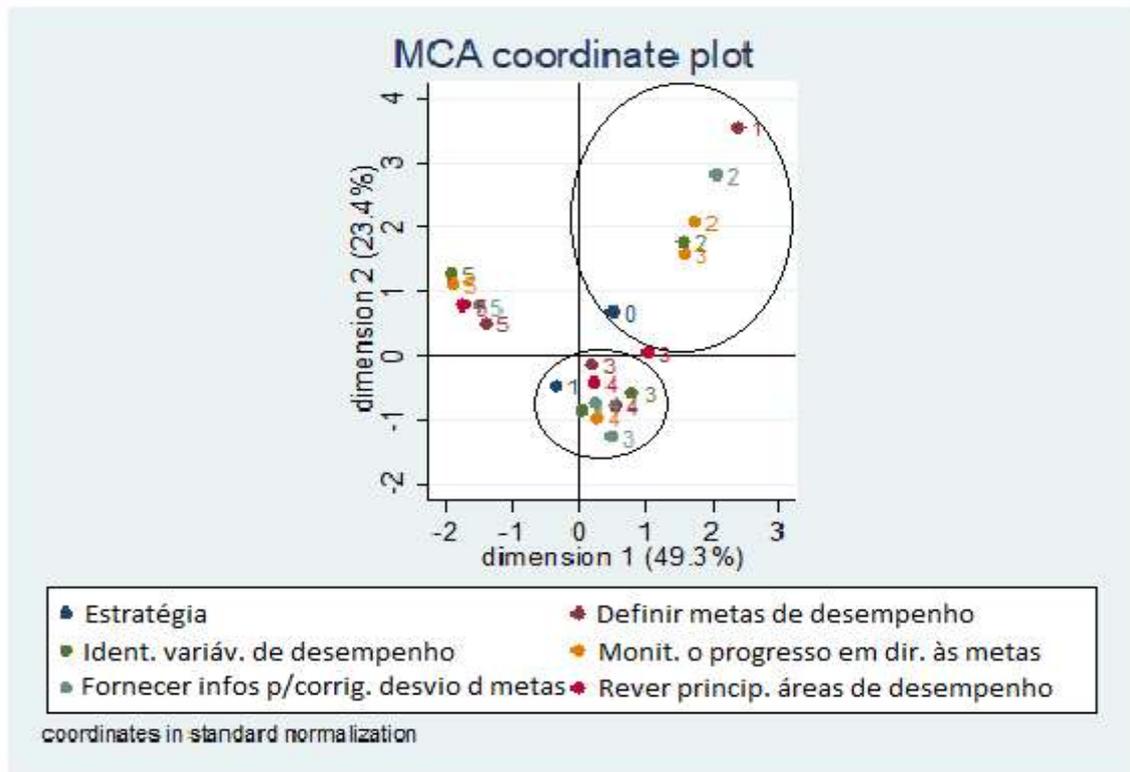
4.2.1.1 Relação entre Estratégia e Controle diagnóstico

De acordo com o gráfico 2, anexo, as dimensões 1 e 2 explicam 72,64% das variações dos dados entre a Estratégia e o Controle diagnóstico. Os pontos 0 e 1 em azul, representam respectivamente as empresas A e B, ou seja, respectivamente, as estratégias defensora e prospectora. As outras cores representam o controle diagnóstico da seguinte maneira, 1 e 2 são negativos, 4 e 5 são positivos. A aproximação de cada ponto em azul (0 e 1) com os outros pontos do gráfico explica uma relação existente.

Pode-se fazer a seguinte observação que não existe uma definição de relação absoluta entre as vinícolas prospectoras e as defensoras no tocante ao controle diagnóstico. Portanto, ambas as estratégias fazem o uso do controle diagnóstico. Pode-se perceber uma leve superioridade de uso do controle diagnóstico nas empresas prospectoras, ou seja, a equipe de gerenciamento das empresas prospectoras usa mais orçamentos para definir metas, identificar variáveis de desempenho, monitorar o progresso em direção as metas, fornecer informações para corrigir desvio de metas rever as principais áreas de desempenho.

Essa observação foge um pouco da teoria que destaca uma relação positiva entre a estratégia defensora ou de baixo custo e as práticas de controle diagnóstico que visam coordenar e monitorar a implementação da estratégia pretendida sem deixar margens para desvio de padrões predeterminados de desempenho (SIMONS,1995; BEDFORD; MALMI; SANDELIN, 2016).

Gráfico2: Gráfico de Estratégia com o Controle diagnóstico



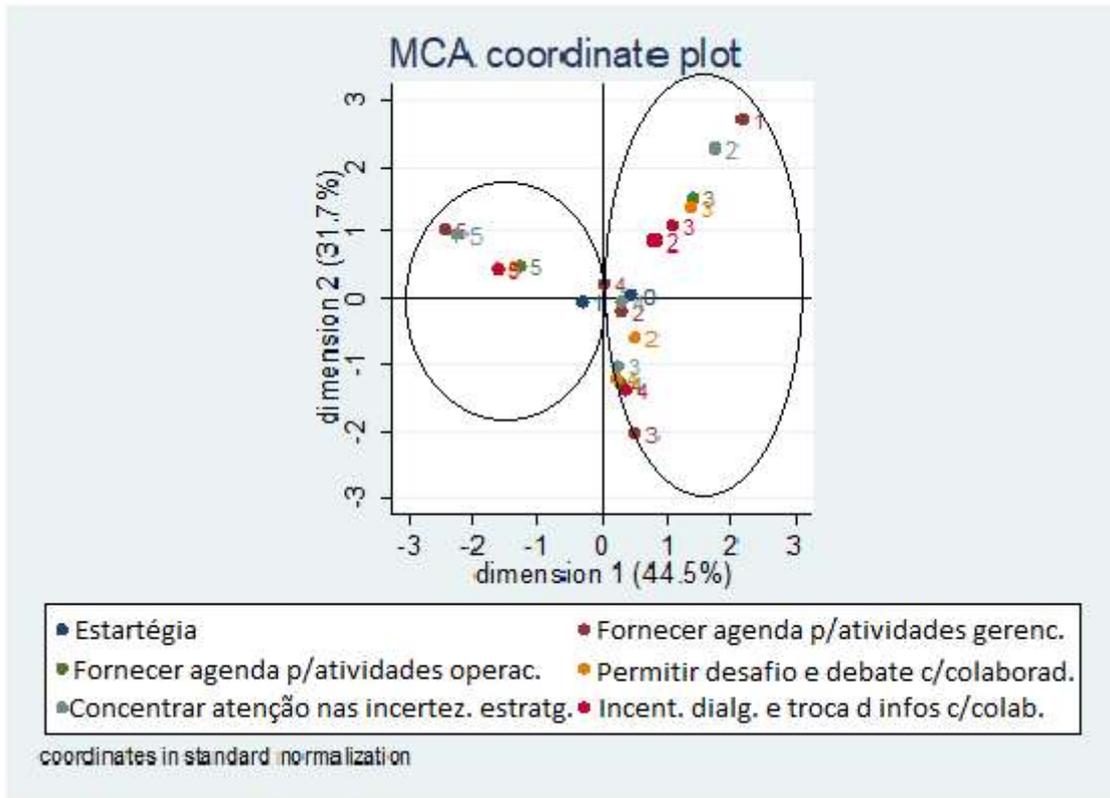
Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.2.1.2 Relação entre Estratégia e Controle Interativo

De acordo com o gráfico 3 abaixo, as dimensões 1 e 2 explicam 76,18% das variações dos dados entre a Estratégia e o Controle interativo. Os pontos 0 e 1 em azul, representam respectivamente as empresas A e B, ou seja, respectivamente, as estratégias defensora e prospectora. As outras cores representam o controle interativo da seguinte maneira, 1 e 2 são negativos, 4 e 5 são positivos. A aproximação de cada ponto em azul (0 e 1) com os outros pontos do gráfico explica uma relação existente. Devido à localização das duas estratégias no eixo intermediário da dimensão 2, a análise foi feita unicamente considerando a dimensão 1.

No gráfico 3, observa-se um envolvimento maior e regular dos colaboradores nas atividades de decisão para estimular o debate, a aprendizagem e a busca de oportunidades nas vinícolas que adotaram a estratégia prospectora. Este envolvimento traduz a ligação das vinícolas prospectoras com as práticas do controle interativo. Esse achado está de conformidade com as evidências da teoria que mostram uma relação positiva entre a estratégia prospectora ou de diferenciação e o controle interativo que estimula e guia as estratégias emergentes para a inovação, isto é incentivar diálogo e troca de informações entre os níveis gerenciais e operacionais das empresas (SIMONS, 1995; BEDFORD; MALMI; SANDELIN, 2016).

Gráfico 3: Dados de Estratégia com o Controle Interativo



Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

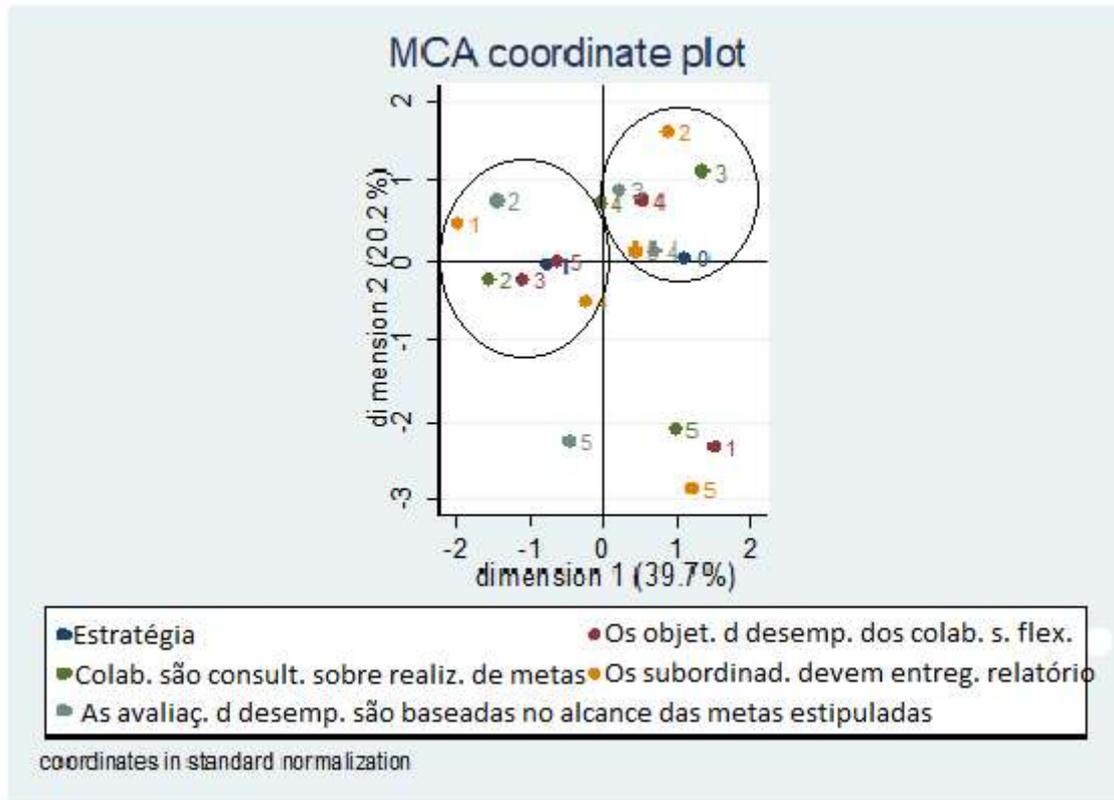
4.2.1.3 Relação entre Estratégia e a Rigidez do Controle

De acordo com o gráfico 4 abaixo, as dimensões 1 e 2 explicam 59,9% das variações dos dados entre a Estratégia e a rigidez do controle das vinícolas investigadas. Os pontos 0 e 1 em azul, representam respectivamente as empresas A e B, ou seja, respectivamente, as estratégias defensora e prospectora. As outras cores representam a rigidez do controle da seguinte maneira, 1 e 2 são negativos, 4 e 5 são positivos. A aproximação de cada um desses pontos acima citados com os outros pontos do gráfico explica uma relação existente. Devido à localização das duas estratégias no eixo intermediário da dimensão 2, a análise foi feita unicamente considerando a dimensão 1.

Observa-se pelas informações do gráfico 4 que em ambas as estratégias, tem um grau de rigidez como os colaboradores segundo afirmou Simons (1995), que em qualquer organização, a qualquer momento, e em qualquer nível, os gerentes reportarão graus variados de rigidez. Portanto, nas vinícolas defensoras, os colaboradores têm uma responsabilidade mais rígida para cumprir metas pré-estabelecidas pois as avaliações de desempenho são baseadas no alcance das metas estipuladas.

Nas vinícolas prospectoras, os objetivos de desempenho depois de definido, são flexíveis, mas os colaboradores devem justificar o não alcance do desempenho desejado.

Gráfico 4: Dados de Estratégia com Rigidez do Controle



Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

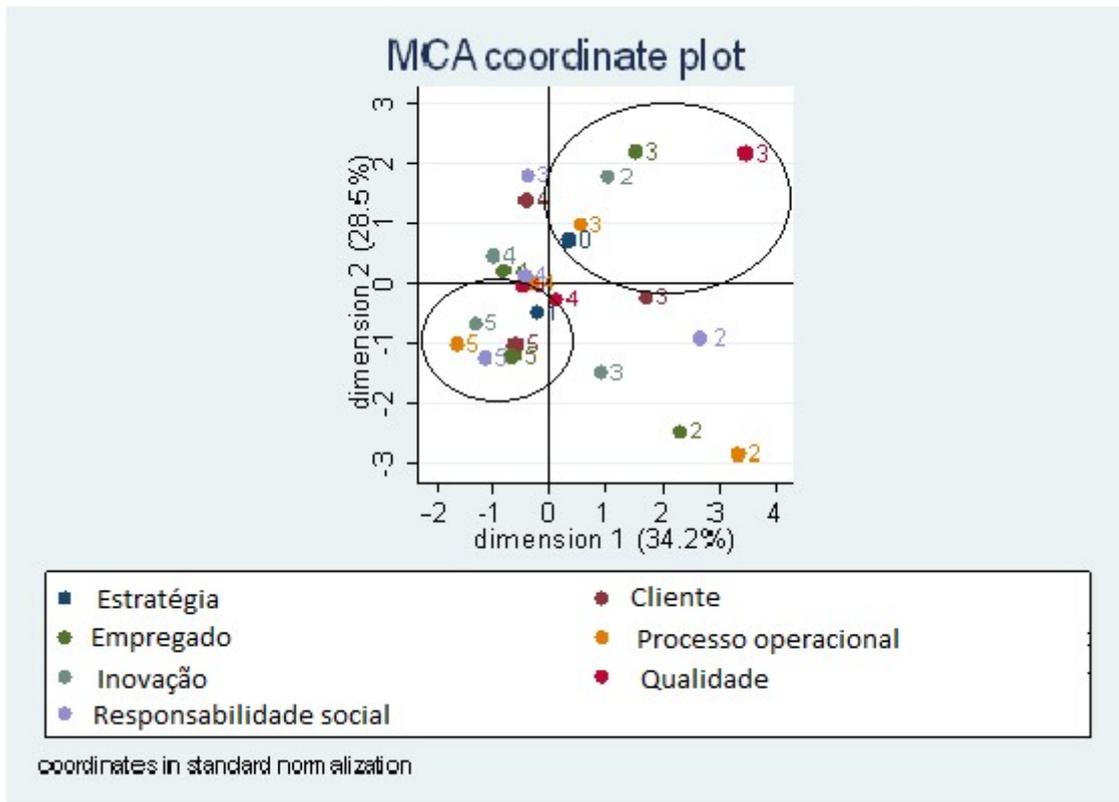
4.2.1.4 Relação entre Estratègia e a diversidade das medidas de desempenho

De acordo com o gráfico 5 abaixo, as dimensões 1 e 2 explicam 63,7% das variações dos dados entre a Estratègia e a diversidade das medidas de desempenho nas vinícolas. Os pontos 0 e 1 em azul, representam respectivamente as empresas A e B, ou seja, respectivamente, as estratègias defensora e prospectora. As outras cores representam a diversidade das medidas de desempenho da seguinte maneira, 1 e 2 são negativos, 4 e 5 são positivos. A aproximação de cada ponto em azul (0 e 1) com os outros pontos do gráfico explica uma relação existente.

O gráfico 5 retrata uma maior extensão no âmbito das medidas de desempenho nas vinícolas prospectoras como a responsabilidade social ambiental, inovação e investimentos em P&D; e qualidade dos produtos. Essa extensão explica uma ampla diversidade das medidas de desempenho, conforme afirmaram Chenhall e Langfield (1998) que nas empresas que adotam a estratègia de diferenciação, as medidas de desempenho tradicionais financeiras são

insuficientes para avaliar como elas estão mantendo a qualidade dos seus produtos. Para isso, são necessárias medidas de desempenho equilibradas, sistemas de qualidade, inovação entre outras.

Gráfico 5: Dados de Estratégia com a diversidade das medidas de desempenho



Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

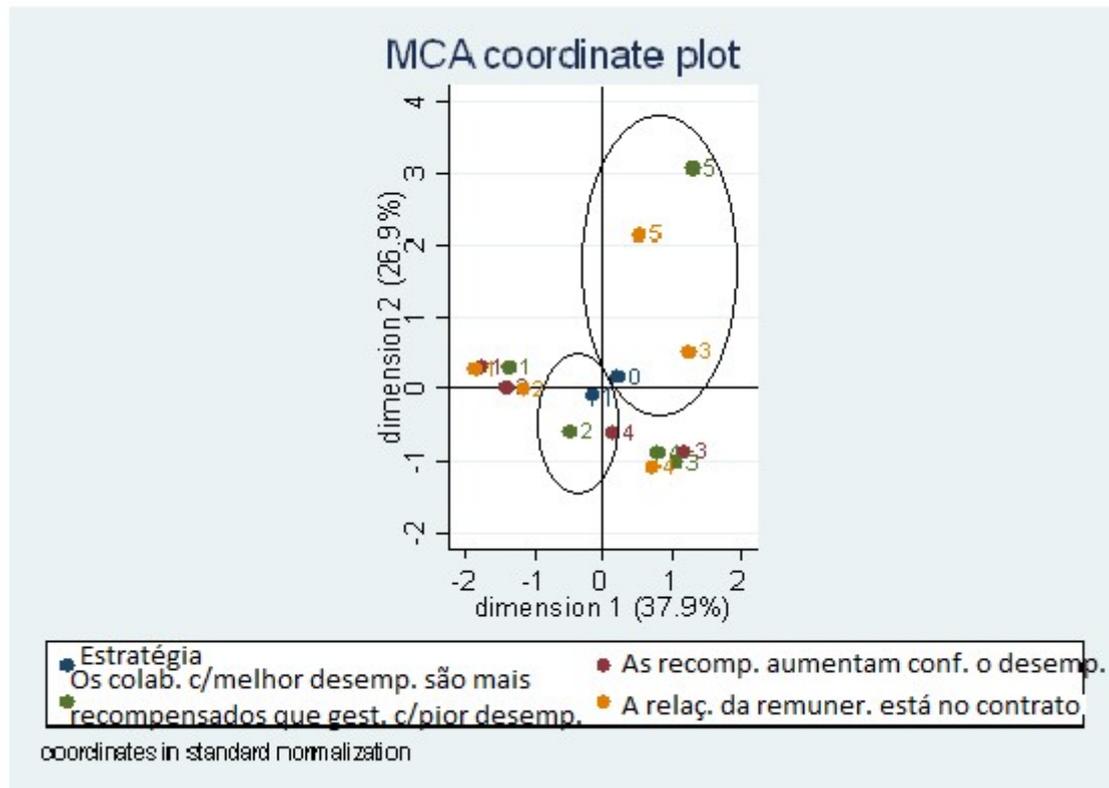
4.2.1.5 Relação entre Estratégia e a remuneração por incentivo por compensação

De acordo com o gráfico 6 abaixo, as dimensões 1 e 2 explicam 69,5% das variações dos dados entre a Estratégia e a remuneração por incentivo por compensação. Os pontos 0 e 1 em azul, representam respectivamente as empresas A e B, ou seja, respectivamente, as estratégias defensora e prospectora. As outras cores representam a remuneração por incentivo por compensação da seguinte maneira, 1 e 2 são negativos, 4 e 5 são positivos. A aproximação de cada ponto em azul (0 e 1) com os outros pontos do gráfico explica uma relação existente.

O gráfico 6 mostra uma aproximação muito grande entre as duas estratégias, o que inviabiliza qualquer tipo de relação entre cada uma delas com as variáveis de remuneração por

incentivo por recompensa. A teoria mostra que as empresas prospectoras ou de diferenciação costumam recompensar financeiramente melhor seus funcionários para eliminar riscos e atrair os gestores, enquanto nas empresas defensoras para produzir com baixos custos, as remunerações financeiras são relativamente menores (BOYD; SALAMIN, 2001).

Gráfico 6: Dados de Estratégia com Remuneração por incentivo por compensação



Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

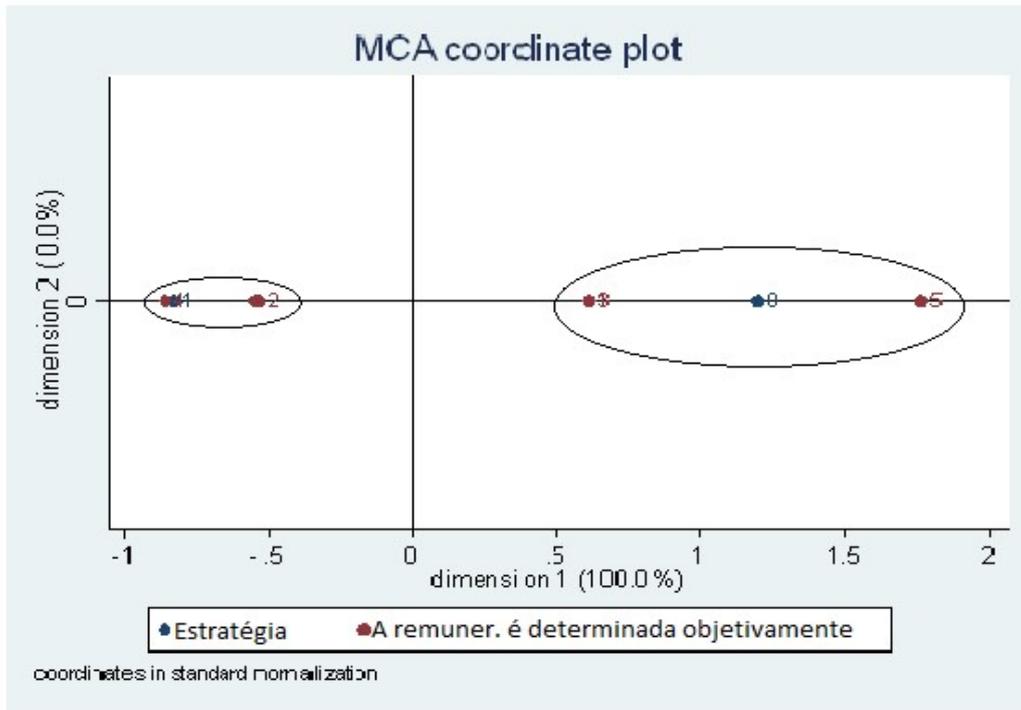
4.2.1.6 Relato entre Estratégia e a determinao de incentivo

De acordo com o gráfico 7 abaixo, são a dimensão 1 explica 100 % das variaoes dos dados entre a Estratégia e a determinao de incentivo. Os pontos 0 e 1 em azul, representam respectivamente as empresas A e B, ou seja, respectivamente, as estratégias defensora e prospectora. As outras cores representam a determinao de incentivo da seguinte maneira, 1 e 2 são negativos, 4 e 5 são positivos. A aproximao de cada ponto em azul (0 e 1) com os outros pontos do gráfico explica uma relao existente.

A remunerao ou o sistema de bônus dos colaboradores é determinada de forma objetiva, ou seja, seguindo regras pré-definidas nas vinícolas defensoras enquanto nas vinícolas prospectoras, o sistema de bônus é determinado de forma subjetiva, isto é, determinado segundo a avaliao dos gestores. Essa observao condiz com a literatura existente e também as

pesquisas empíricas. Segundo Govindarajan e Gupta (1985), o sistema de incentivo ou de bônus determinado de forma subjetiva nas empresas que optam por construir a longo prazo a sua fatia de mercado e ser competitivo, é mais eficaz do que nas empresas que optam por lucros de curto prazo.

Gráfico 7: Dados de Estratégia com Determinação de Incentivo



Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

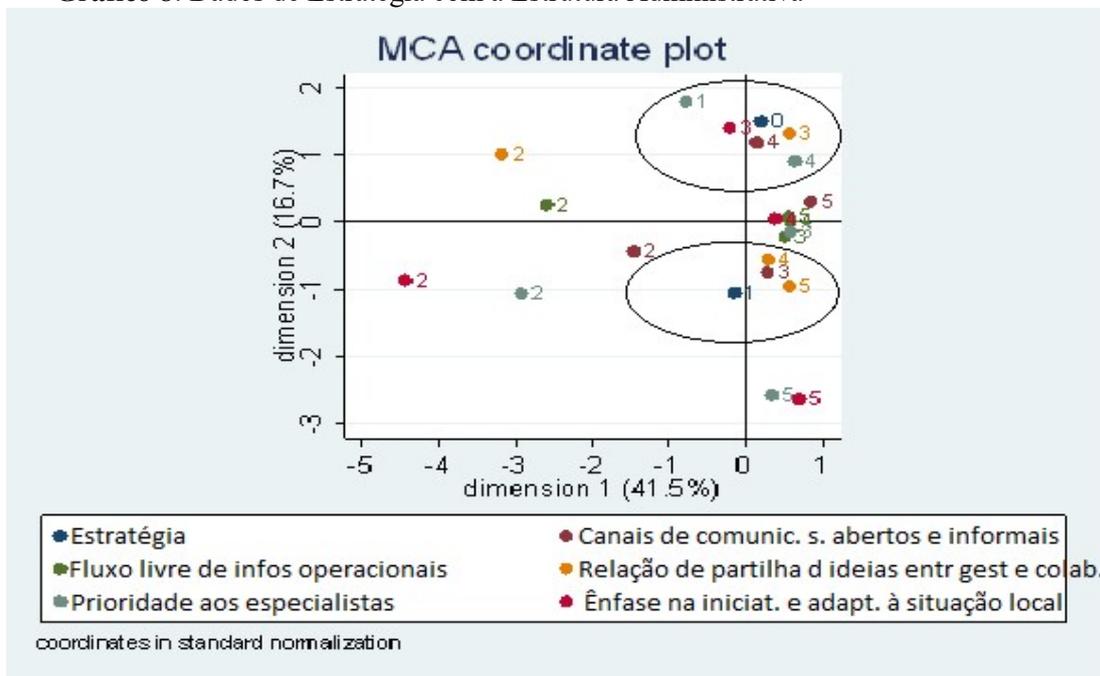
4.2.1.7 Relação entre Estratégia e a Estrutura administrativa

De acordo com o gráfico 8 abaixo, as dimensões 1 e 2 explicam 60,8% das variações dos dados entre a Estratégia e a Estrutura administrativa das vinícolas investigadas. Os pontos 0 e 1 em azul, representam respectivamente as empresas A e B, ou seja, respectivamente, as estratégias defensora e prospectora. As outras cores representam a estrutura administrativa da seguinte maneira, 1 e 2 são negativos, 4 e 5 são positivos. A aproximação de cada ponto em azul (0 e 1) com os outros pontos do gráfico explica uma relação existente. Devido à localização das duas estratégias no eixo intermediário da dimensão 1, a análise foi feita unicamente considerando a dimensão 2.

O gráfico 8 mostra que mesmo que ambas as estratégias tenham padrões de autoridade orgânicos, as vinícolas prospectoras têm uma estrutura administrativa mais orgânica do que as

vinícolas defensoras. Ou seja, nas vinícolas prospectoras, a comunicação relacionada com o trabalho entre a alta gestão e colaboradores é feita por meio de informação e partilha de ideias, consultoria, aconselhamento. Enquanto isso, nas vinícolas defensoras, as informações de controle são normalmente comunicadas na empresa através de canais de comunicação abertos e informais; e em geral, a filosofia de gestão operacional das vinícolas investigadas costuma dar a maior palavra ao especialista em determinada situação, mesmo que isso signifique ignorar autoridade de linha formal. Auzair e Langfield-Smith (2005) nos seus estudos sobre o grau de burocracia do SCG nas empresas australianas, mostraram que as empresas que adotam como estratégia a liderança em custos, tem uma estrutura administrativa mais burocrática do que as que optam pela diferenciação dos seus produtos.

Gráfico 8: Dados de Estratégia com a Estrutura Administrativa



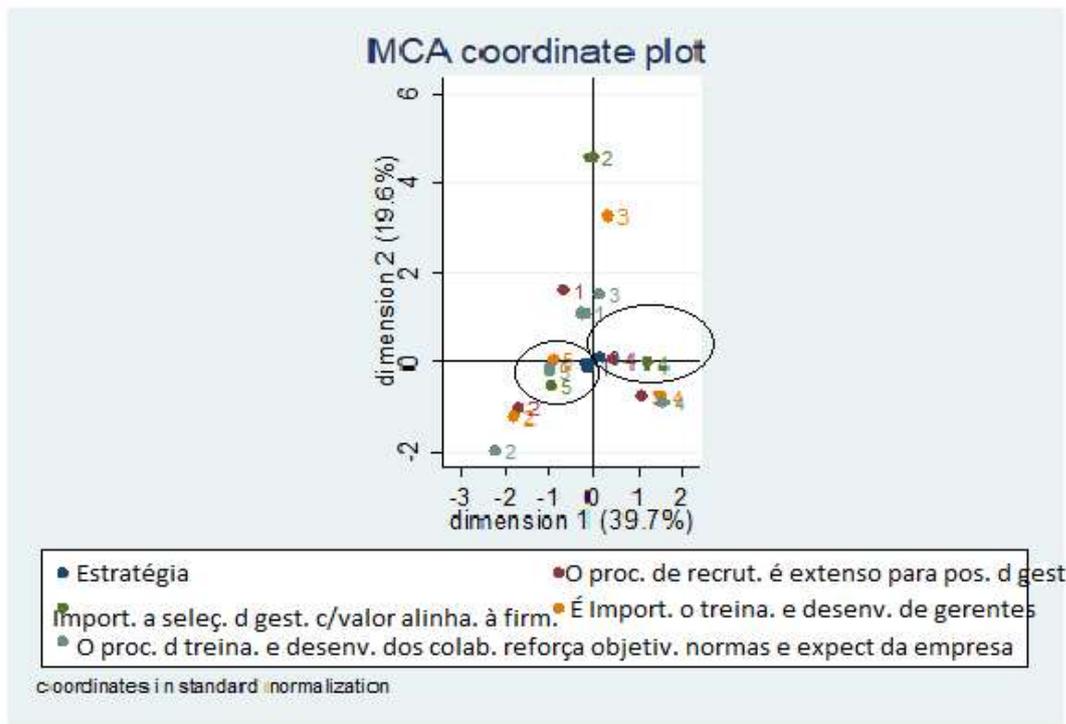
Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.2.1.8 Relação entre Estratégia e o Controle de Entrada cultural

De acordo com o gráfico 9 abaixo, as dimensões 1 e 2 explicam 59,3% das variações dos dados entre a Estratégia e o controle de entrada cultural das vinícolas investigadas. Os pontos 0 e 1 em azul, representam respectivamente as empresas A e B, ou seja, respectivamente, as estratégias defensora e prospectora. As outras cores representam o controle de entrada cultural da seguinte maneira, 1 e 2 são negativos, 4 e 5 são positivos. A aproximação de cada ponto em azul (0 e 1) com os outros pontos do gráfico explica uma relação existente.

O gráfico 9 mostra uma aproximação muito grande entre as duas estratégias, o que inviabiliza qualquer tipo de relação entre cada uma delas com as variáveis de Controle de Entrada. No entanto, Abernethy et al. (2015) afirmam que as empresas que optam pela aprendizagem organizacional, ou seja, pela vantagem competitiva por meio de inovação, criação e uso de conhecimento, usam mais a seleção e treinamento dos funcionários de forma complementar para alinhar valores individuais com os interesses da empresa.

Gráfico 9: Dados de Estratégia com o Controle de Entrada



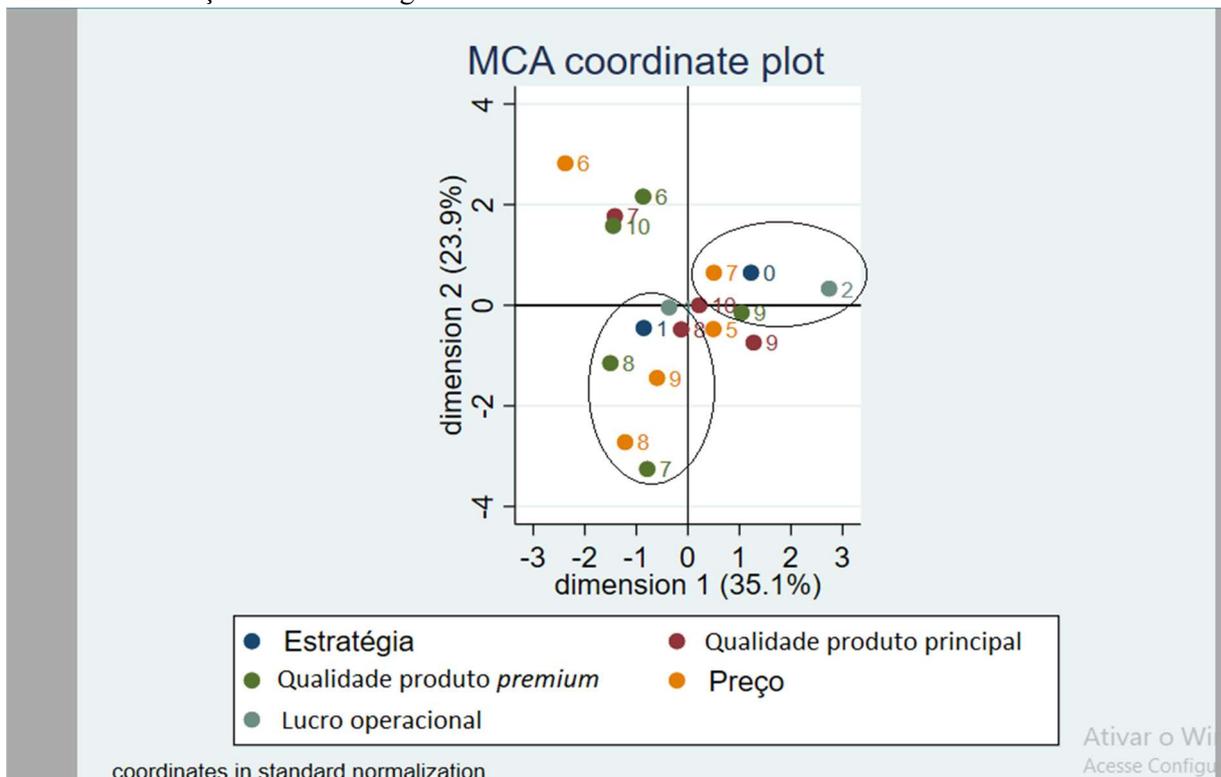
Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.2.2 Relação entre Estratégia e Performance

De acordo com o gráfico 10, abaixo, as dimensões 1 e 2 explicam 59% das variações dos dados entre a Estratégia e Performance das vinícolas investigadas. Os pontos 0 e 1 em azul, representam respectivamente as estratégias defensora e prospectora. As outras cores representam as variáveis da Performance da seguinte maneira: o preço, a qualidade percebida do produto principal e a qualidade percebida do produto *premium* são avaliados numa escala de 1 a 10 em relação aos concorrentes, e o lucro operacional 1 e 2, sendo 1 um lucro operacional até 25% do preço, e 2 sendo um lucro operacional entre 25% e 50% do preço. A aproximação de cada ponto em azul (0 e 1) com os outros pontos do gráfico explica uma relação existente.

O gráfico 10 mostra que a Estratégia 1, ou seja, as vinícolas prospectoras têm um preço maior em relação às outras vinícolas devido à diferenciação do produto e investimento em inovação e qualidade, o que não implica necessariamente em lucros operacionais maiores. As vinícolas defensoras, por sua vez, diminuindo seus custos, elas conseguem um lucro operacional maior. Quanto aos seus produtos *premiums*, a qualidade das vinícolas defensoras é relativamente superior à das vinícolas prospectoras.

Gráfico10: Relação entre Estratégia e Performance em vinícolas

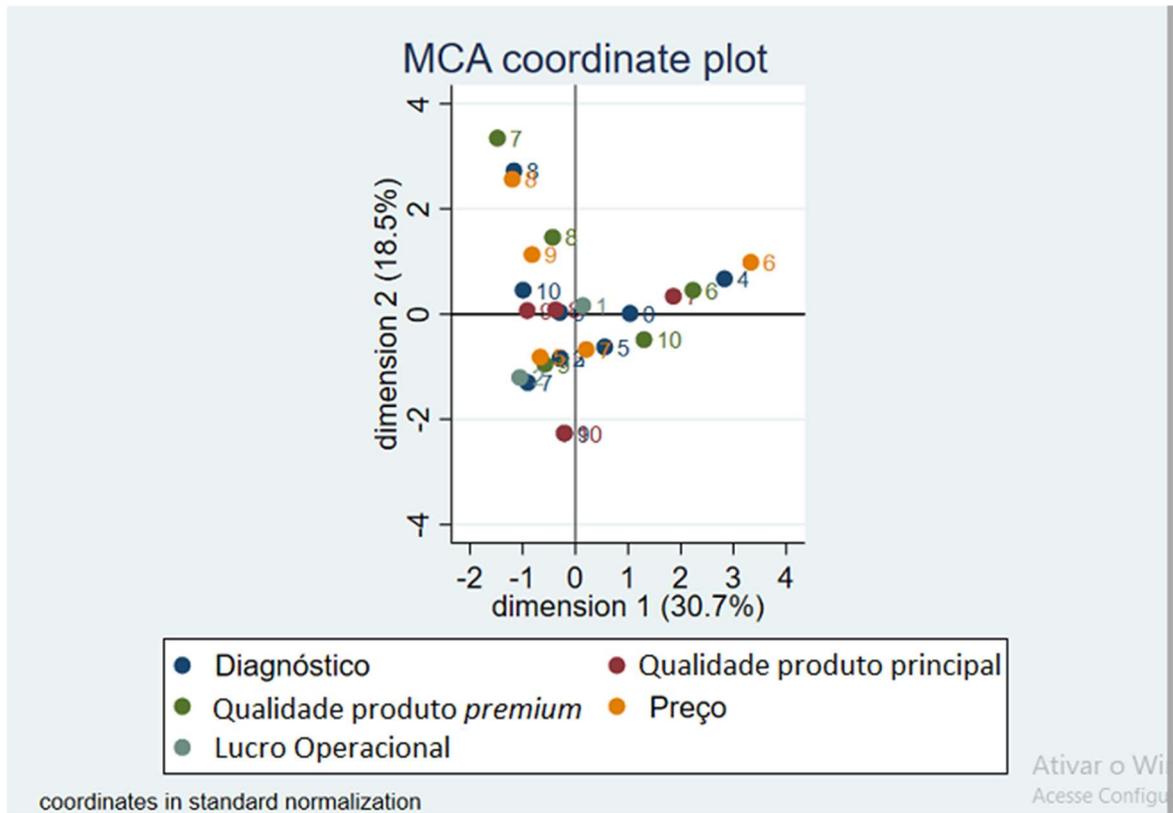


Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

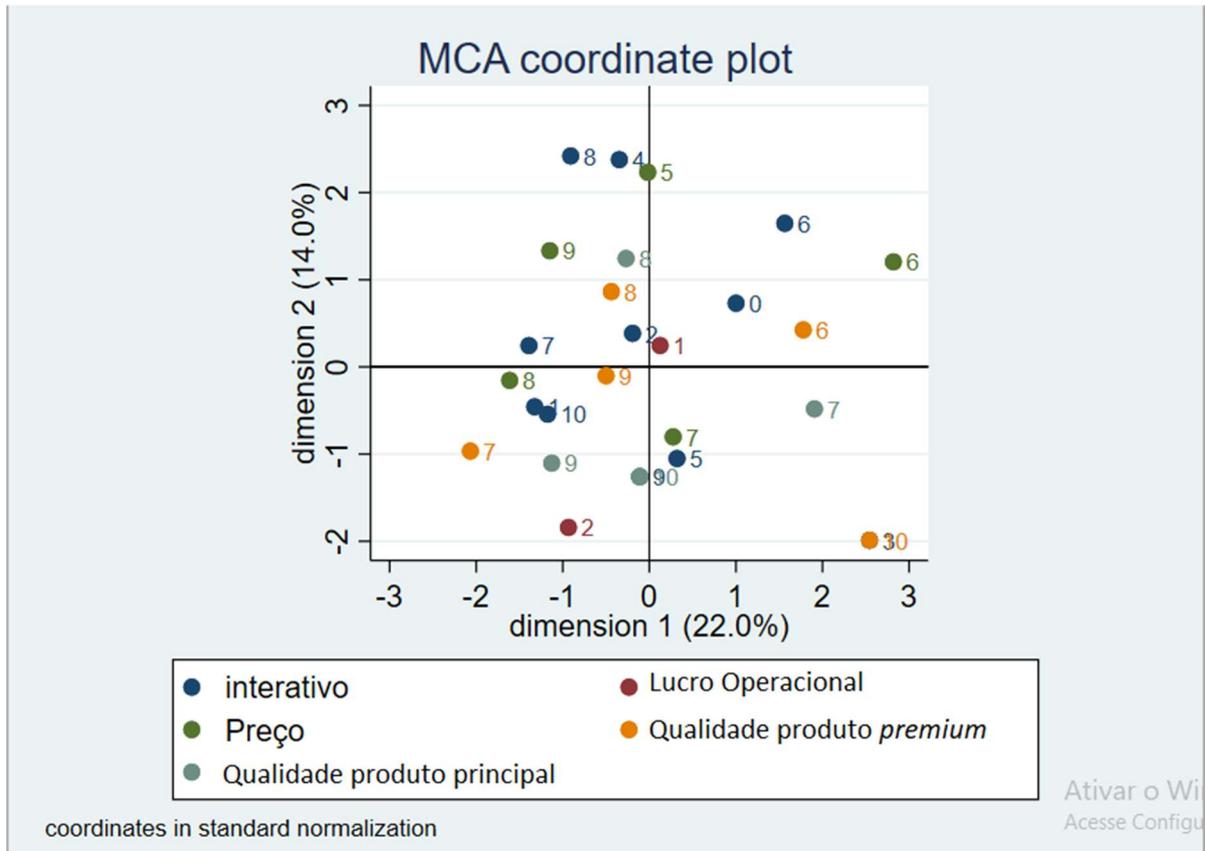
4.2.3 Relação entre Sistema de Controle gerencial e Performance

Não foi possível estabelecer relações diretas entre os Controles interativos, Controles diagnósticos e a Performance das vinícolas, conforme mostram os gráficos 11 e 12. A dispersão dos pontos no gráfico impossibilitou essa associação nos gráficos.

Gráfico 11: Relação entre o Controle diagnóstico e a Performance



Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

Gráfico 12: Relação entre o Controle Interativo e a Performance

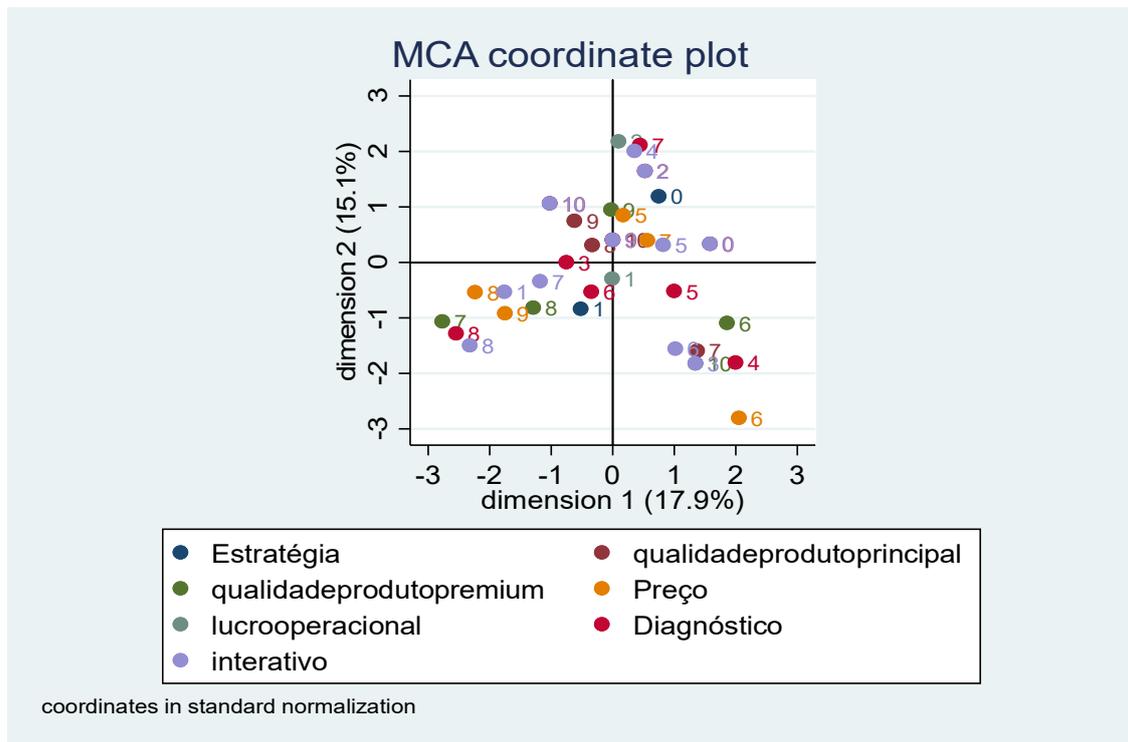
Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

4.3 Relação entre Estratégia, Sistema de Controle Gerencial e Performance

Nessa seção, busca-se responder ao objetivo principal deste estudo que é analisar as relações existentes entre a Estratégia de negócio adotada, as práticas de SCG e a Performance em vinícolas.

Para poder fazer a análise de correspondência que estabelecerá as relações entre os 3 construtos acima citados, precisou-se fazer a normalização das variáveis Controle diagnóstico e Controle interativo (inicialmente respondidos na escala Lickert 1 a 5) que são elementos do SCG para a padronização das cargas fatoriais. Essa padronização foi feita com base no valor máximo e mínimo para criar um índice de dimensão que varia de 0 a 1, onde 0 quer dizer o menor uso relativo e 1, o maior uso relativo dos controles. Estes índices foram depois multiplicados por 10 para ter um intervalo entre 0 e 10 que serão usados como valores normalizados para fazer a análise de correspondência.

Gráfico 13: Relação entre Estratégia, SCG e Performance em vinícolas



Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

Usou-se o programa *STATA* para fazer a análise de correspondência múltipla e relacionar as estratégias de defensor e de prospector; os Controles diagnósticos e Controles interativos; e a qualidade percebida do produto principal e do produto *premium*, o preço e o lucro operacional das vinícolas que são os determinantes da performance. Conforme os dados do gráfico 13 acima anexa, não foi possível achar relações entre o SCG, Estratégia e Performance nas vinícolas investigadas, devido ao espalhamento dos pontos no gráfico. Dessa forma, a Proposição P4 que trata da relação entre o sistema de Controle Gerencial entre a estratégia e a performance não foi conclusivo.

Para possíveis relações, foi feito a matriz de correlação entre o controle interativo, as estratégias e as variáveis de performance nas vinícolas na tabela 11 abaixo, e na tabela 12, a matriz de correlação entre o controle diagnóstico, as estratégias e as variáveis de performance nas vinícolas. Conforme destacado nas tabelas 11 e 12, os quadrantes marcados mostram correlações entre os controles interativos, diagnósticos e a qualidade dos produtos *premium* das vinícolas. Observou-se que a qualidade dos produtos *premium* está correlacionada com controles diagnósticos (Tabela 11) e interativos (Tabela 12).

Tabela 11: Dados de correlação entre o Controle Diagnóstico, Estratégia e Performance

	C.D Var1	C.D Var2	C.D Var3	C.D Var4	C.D Var5	Estrat.	Qual. P.Pr	Qual. P. P	Preço	L. Op.
C.D Var1	1									
C.D Var2	0.5826	1								
C.D Var3	0.5055	0.6536	1							
C.D Var4	0.4502	0.7334	0.8571	1						
C.D Var5	0.7048	0.4106	0.5623	0.5288	1					
Estrat.	0.1376	0.2988	0.0929	0.3117	0.2618	1				
Qual. P.Pr	0.2925	0.4164	0.3858	0.3582	0.3955	-0.1067	1			
Qual. P. P	0.6385	0.4603	-0.0145	0.0000	0.1493	0.0637	0.3561	1		
Preço	0.0609	0.2508	0.1232	0.1453	0.2350	0.2731	0.2488	-0.0567	1	
L. Op.	0.2206	0.2853	0.4364	0.2380	0.2814	-0.4364	0.3511	0.2300	-0.0203	1

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

Tabela 12: Dados da correlação entre o Controle Interativo, Estratégia e Performance

	C.Int var1	C.Int var2	C.Int var3	C.Int var4	C.Intvar5	Estrat.	Qual. P Pr	Qual. P P	Preço	L. Op.
C.Int var1	1									
C.Int var2	0.4407	1								
C.Int var3	0.6084	0.5495	1							
C.Int var4	0.6083	0.5887	0.5786	1						
C.Intvar5	0.3975	0.5009	0.7314	0.6262	1					
Estrat.	0.2068	0.1299	0.2165	0.0922	0.2143	1				
Qual. P Pr	0.2377	0.1493	0.2488	0.4062	0.1067	-0.1067	1			
Qual. P P	0.5502	0.2896	-0.0372	0.2585	-0.1129	0.0637	0.3561	1		
Preço	0.0814	0.1384	0.2753	-0.0931	0.2931	0.2731	0.2488	-0.0567	1	
L. Op.	0.3653	0.1842	0.1002	0.3873	0.2510	-0.4364	0.3511	0.2300	-0.0203	1

Fonte: Resultado de pesquisa. Elaborado pelo autor.

Quadro 6: Proposições e resultados

Proposições		Resultados
P1	Existe uma associação entre a Estratégia o uso do Sistema de Controle Gerencial.	Não rejeitada
P2	As vinícolas “defensoras” usam o sistema de controle diagnóstico e controles estruturais mecanicistas	Rejeitada
P3	As vinícolas “Prospectoras” usam o sistema de controle interativo e controles estruturais orgânicos	Não rejeitada
P4	Existe uma associação entre o SCG, posicionamento estratégico e a Performance das vinícolas	Rejeitada

Fonte: Elaborado pelo autor

Segundo a Proposição P1, existe associações entre a Estratégia o uso do Sistema de Controle Gerencial. Essas associações foram comprovadas no presente estudo pela relação que

existe entre as variáveis do Sistema de Controle gerencial e a Estratégia mostrada nos gráficos. A especificação dessa relação leva às Proposições 2 e 3. Segundo a P2, as vinícolas “defensoras” usam o sistema de controle diagnóstico e controles estruturais mecanicistas; enquanto segundo P3, as vinícolas “Prospectoras” usam o sistema de controle interativo e controles estruturais orgânicos.

A Proposição P2 foi rejeitada pois a análise dos dados a partir da técnica de análise de correspondência múltiplas mostrou que as vinícolas defensoras usam o sistema de controle diagnóstico, mas não usam controles estruturais mecanicistas, o que leva a rejeitar parcialmente essa hipótese. A Proposição P4 que estipula que existe uma associação entre o SCG, posicionamento estratégico e a Performance das vinícolas não pode ser comprovada pela análise dos dados no presente estudo. A teoria existente mostrou que a Estratégia defensora está relacionada ao controle diagnóstico e estruturas administrativas mecanicistas, enquanto a Estratégia prospectora relaciona-se com o controle interativo e estruturas administrativas orgânicas para a melhor performance das empresas (SIMONS, 1995; TSAMENYI; SAHADEV; QIAO, 2011; BEDFORD; MALMI; SANDELIN, 2016).

As divergências entre a teoria e o presente estudo podem ser uma peculiaridade do setor vitivinícola. Normalmente as pesquisas anteriores fizeram os seus estudos com empresas de diversos setores, e o trabalho em tela restringe-se a análise do comportamento de empresas do mesmo setor. Um setor específico emergente no agronegócio pode ter suas peculiaridades e necessita de maiores e amplas investigações.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo dessa pesquisa foi investigar a relação entre as práticas do sistema de controle gerencial, a estratégia de negócio adotada e a performance em vinícolas no Brasil e na França. Especificamente, sobre o objetivo específico que procurou tipificar a Estratégia em vinícolas no Brasil e na França, os resultados apontam que nas vinícolas respondentes, a estratégia de negócio predominante foi de prospectores, que é caracterizada pela busca de novas oportunidades de mercado, investimento em Pesquisa e Desenvolvimento para oferecer um produto de qualidade aos seus clientes (MILES; SNOW, 1978).

Ainda sobre o objetivo específico que procurou caracterizar o Sistema de Controle Gerencial das vinícolas brasileiras e francesas. Mostrou-se que as vinícolas respondentes fazem o uso de sistemas de controle gerencial que variam segundo a estratégia adotada pela empresa (SIMONS, 1995).

Sobre o objetivo específico que procurou descrever a performance das vinícolas brasileiras e francesas, 46,7% das vinícolas respondentes tem a qualidade dos seus produtos principais acima da média da concorrência, e 60 % das vinícolas consideram a qualidade dos seus produtos *Premiums* muito acima de média da concorrência. No quesito preço em relação aos concorrentes, na mesma escala de 1 à 10, 60% respondeu que tem um preço nível 7; 86,7% das vinícolas respondentes tem um lucro operacional de até 25% do preço dos seus produtos.

Os resultados mostram também que as vinícolas prospectoras fazem o uso não apenas dos controles interativos, mas também dos controles diagnósticos na gestão dos negócios. A literatura fala do maior uso do controle interativo que é o envolvimento regular nas atividades de decisão dos colaboradores para estimular o debate, a aprendizagem e a busca de oportunidades, conforme Simons (1995); Bedford, Malmi e Sandelin (2016).

Foi possível mostrar que nas vinícolas defensoras, os colaboradores têm uma responsabilidade mais rígida para cumprir metas pré-estabelecidas pois as avaliações de desempenho são baseadas no alcance das metas estipuladas. Já nas vinícolas prospectoras, os objetivos de desempenho, depois de definidos, são flexíveis, mas os colaboradores devem justificar o não alcance do desempenho desejado (SIMONS, 1995).

Os resultados mostram uma maior extensão no âmbito das medidas de desempenho nas vinícolas prospectoras como a responsabilidade social ambiental, inovação e investimentos

em P&D; e qualidade dos produtos. Essa extensão explica uma ampla diversidade das medidas de desempenho, conforme afirmaram Chenhall e Langfield-Smith (1998).

Outro achado importante é o método de determinação de incentivo mais subjetivo nas vinícolas prospectoras para construção a longo prazo da sua fatia de mercado e ser competitivo (GOVINDARAJAN; GUPTA, 1985); e uma estrutura administrativa orgânica em ambas as estratégias.

Em suma, as vinícolas prospectoras combinam o uso do controle interativo e diagnóstico, uma responsabilidade menos rígida para cumprir metas de desempenho pré-estabelecidas, uma variedade ampla de medidas de desempenho, método de determinação de incentivo subjetivo e uma estrutura administrativa orgânica, enquanto as vinícolas defensoras combinam o uso do controle diagnóstico, uma responsabilidade mais rígida para cumprir metas de desempenho pré-estabelecidas, uma variedade estreita de medidas de desempenho, método de determinação de incentivo objetivo e uma estrutura administrativa orgânica para obter uma melhor performance.

Os achados dessa pesquisa contribuem com a teoria no setor vitivinícola sobre as configurações entre a estratégia e o SCG para um melhor desempenho das empresas, e também contribui na prática com os gestores nas suas funções de tomadas de decisão sobre as práticas gerenciais. Esta pesquisa mostra o uso simultâneo dos controles diagnósticos e interativos nas vinícolas prospectoras, o que seria uma forma interessante de gestão a ser adotada pelos gestores para uma competitividade no mercado global, levando em consideração as peculiaridades deste setor emergente do agronegócio brasileiro.

A limitação dessa pesquisa foi o número restrito de respondentes da amostra, o que impossibilitou o uso de técnicas mais sofisticadas de correlação. Foi possível uma associação de pontos para verificar as relações. A subjetividade nas respostas dos gestores também pode ser considerada limitação para os achados da pesquisa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABERNETHY, MARGARET A., HENRI C. D EKKER, A. A. K.-D. S. Are Employee Selection and Incentive Contracts Complements or Substitutes? **Journal of Accounting Research**, v. 53, n. 4, 2015.

ABERNETHY, M. A. ; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change : an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, 1999.

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

AGÊNCIA IBGE NOTÍCIAS. Em janeiro, IBGE prevê safra 6,0% inferior à de 2017. **Estatísticas econômicas**, 2018. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2013-agencia-de-noticias/releases/19942-em-janeiro-ibge-preve-safra-6-0-inferior-a-de-2017.html>>. .

ANTHONY, R. Planning and control systems: a framework for analysis. Boston: **Harvard Business Press**, 1965.

ANTUNES, M. G.; QUIRÓS, J. T.; JUSTINO, M. DO R. T. F. Role of Management Control Systems in Quality, Innovation and Organizational Performance in Portugal SMES Companies. **International Journal of Innovation and Technology Management**, v. 15, n. 02, p. 1850014, 2018.

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

AUZAIR, S.; LANGFIELD-SMITH, K. The effect of service process type , business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. **Management Accounting Research** , v. 16, p. 399–421, 2005.

BAIRD, K.; SU, S. The association between controls, performance measures and performance. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 67, n. 6, p. 967–984, 2018.

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

BENZECRI, J.-P. Correspondence analysis handbook. New York: **Marcell Dekker**, 1992.

BOURGUIGNON, A. Sous les pavés la plage? ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance. **Comptabilité - Contrôle - Audit**, v. 3, n. 1, p. 89, 1997.

BLIN, A. ; CHALIAND, G. **Dictionnaire de stratégie**. Tempus, 2016.

CAPUTO, F.; VELTRI, S.; VENTURELLI, A. Sustainability strategy and management control systems in family firms. Evidence from a case study. **Sustainability (Switzerland)**, v. 9, n. 6, 2017.

BOYD, B. K.; SALAMIN, A. Strategic reward systems : a contingency model of pay system design. **Strategic Management Journal** , v. 792, n. December 2000, p. 777–792, 2001.

CARLOS DE SOUZA, B. **Relação da estrutura de custos e despesas com a rentabilidade e lucratividade operacional nos setores têxtil e siderúrgico/metalúrgico no Brasil no período de 2005 à 2009**, 2011.

CHENHALL, R. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting Organizations and Society**, 28, 127–168. 2003.

COGEA, S. **Étude sur la compétitivité des vins européens**. . Rome: [s.n.], 2014.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto/** John W. Creswell; tradução Luciana de Oliveira da Rocha. - 2. ed. - Porto Alegre: Artmed, 2007.

DARDEAU, R. **Vinho fino brasileiro**. (Ed)- Mauad X, Rio de Janeiro, 2015.

DIEFENBACH, U.; WALD, A.; GLEICH, R. Between cost and benefit: investigating effects of cost management control systems on cost efficiency and organisational performance. **Journal of Management Control**, v. 29, n. 1, p. 63–89, 2018. Springer Berlin Heidelberg.

FÉDÉRATION DES EXPORTATEURS DE VINS & SPIRITUEUX DE FRANCE (FEVS). Exportations de vins et spiritueux français. **communiqué de presse**, 2017. Disponível em: <http://maisons-champagne.com/IMG/pdf/communiquede_presse_2017.pdf>. .

FERRAZ, J. C.; KUPFER, D. & HAGUENAUER, L. (Ed.). **Made in Brazil**. Campus, Rio de Janeiro, 1995.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 4, p. 263–282, 2009.

FLAMHOLZ, E.; DAS, T. D.; & TSUI, A. S. Toward an integrative framework of organizational control. **Accounting Organization and Society**, 10(1), 35-50, 1985.

FORNAZIER, A.; SÁNCHEZ, G. A. C.; SILVIA, T. N.; LIMA, E. O. Tendências na produção de vinhos no Brasil e no Chile. **Revista Economia & Gestão** – v. 10, n. 22, jan./abr. 2010.

FRIGOTTO, M. L.; COLLIER, G.; COLLINI, P. The Strategy and Management Control Systems relationship as emerging dynamic process. **Journal of Management and Governance**, v. 17, n. 3, p. 631–656, 2013.

GANI, L.; JERMIAS, J. The Effects of Strategy-Management Control System Misfits on Firm Performance. **Accounting Perspectives**, v. 11, n. 3, p. 165–196, 2012.

GOND, J.-P.; GRUBNIC, S.; HERZIG, C.; MOON, J. Configuring management control

systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. **Management Accounting Research**, v. 23, n. 3, p. 205–223, 2012.

GOVINDARAJAN, V.; GUPTA, A. K. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance * Business unit strategy. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n. 1, p. 51–66, 1985.

GREEN, S., WELSH, M. Cybernetics and dependence: reframing the control concept. **Academy of Management Review** 13 (2), 287–301, 1988.

GREENACRE, M. J. Theory and Applications of Correspondence Analysis. London : **Academic Press**, 1984.

_____. Correspondence Analysis in Practice. 2 ed. **Chapman & Hall/CRC**, 2007.

GUPTA, A.K., GOVINDARAJAN, V. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. **Acad. Manage. J.** 27 (1), 25–41, 1984.

HARED, B. A. ; ABDULLAH, Z. ; HUQUE, S. M. R. **Management Control Systems as a package : a review of the qualitative research studies and the new insights. Proceeding.** Global Conference on Business, Economics and Social Sciences, Kuala Lumpur, 2013.

IBRAVIN | Instituto Brasileiro do Vinho. [S.d.]. Disponível em: <<http://www.ibravin.org.br/Historia-do-Vinho-no-Brasil>>. Acesso em: 3 set 2018.

IGOR ANSOFF, H. **Corporate Strategy**. McGraw Hill, New York, 1965.

JARRAR, N. S.; SMITH, M. Innovation in entrepreneurial organisations: A platform for contemporary management change and a value creator. **British Accounting Review**, v. 46, n. 1, p. 60–76, 2014. Elsevier Ltd.

JÚNIOR, Keiichi Minami e CONTADOR, José Celso. Mensuração da Competitividade: Indicadores para Empresas Aéreas. **III Encontro de Estudos em Estratégia**, p. 1–16, 2007.

JUNQUEIRA, E.; DUTRA, E. V.; ZANQUETTO FILHO, H.; GONZAGA, R. P. The Effect of Strategic Choices and Management Control Systems on Organizational Performance. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 27, n. 72, p. 334–348, 2016.

KALLUNKI, J. P.; LAITINEN, E. K.; SILVOLA, H. Impact of enterprise resource planning systems on management control systems and firm performance. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 12, n. 1, p. 20–39, 2011. Elsevier Inc.

LAELA, S. F.; ROSSIETA, H.; WIJANTO, S. H.; ISMAL, R. Management accounting-strategy coalignment in Islamic banking. **International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management**, v. 34, n. 10, p. mf.2008.00934jaa.001, 2008.

LANGFIELD-SMITH, Kim. Management control systems and strategy: A critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2, p. 207–232, 1997.

LEE, S.; LEE, D.; KIM, S.; LEE, G. Systems And Organizational Performance : Evidence From

Korea And Japan. **The Journal of Applied Business Research**, v. 33, n. 3, p. 521–538, 2017.

LOURO, M. J. S. Modelos De Avaliação De Marca. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, v. 40, p. 26–37, 2000.

MALMI, Teemu e BROWN, David A. **Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions**. Management Accounting Research, 2008.

MATTEI, L.; TRICHES, V. **Análise da competitividade da cadeia vitivinícola do Rio Grande do Sul**. Análise Econômica, Porto Alegre, ano 27, n. 52, p. 161-183, set. 2009.

MERCHANT, K., VAN DER STEDE, W, A. **Management Control Systems**, 2nd ed. Prentice Hall, Pearson Education Limited, Harlow, Essex, England.2007.

MILES, R.W., & SNOW, C. C. **Organizational strategy, structure and process**. McGraw Hill, New York, 1978.

MINGOTE, Sueli Aparecida. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.

MNTZBERG, H. **Patterns in strategy formation**. **Management Science**; v.24, p. 934-948, 1978.

_____. **The strategy Concept I: Five Ps For Strategy**. California Management Review. [S.l: s.n.]. , 1987.

MONROE, Kent B., KRISHNAN, R. The effect of price on subjective product evaluations. In: JACOBY, Jacob, OLSON. Jerry C. Perceived quality - how consumer view stores and merchandise. Lexington. MA: **Lexington Books**, 1985, p. 210.

NOTA SOBRE ACORDO LIVRE COMÉRCIO E MEDIDAS COMPENSATÓRIAS. Disponível em: <<https://www.ibravim.org.br/Noticia/nota-sobre-acordo-livre-comercio-e-medidas-compensatorias/422.html>> Acesso em 20 jul. 2019.

OTLEY, David. **Management Control in Contemporary organizations: Towards a wider framework**. Management Accounting Research, 1994.

_____. **Performance management: a framework for management control systems research**. Management accounting research, v. 10, n. 4, p. 363–382, 1999.

OUCHI, W. G. A. **A conceptual framework of the design of organizational control mechanisms**. Management Science, 25(9), 833-848, 1979.

OYADOMARI, J. C. T. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da vbr (visão baseada em recursos)**, 2008.

PEREGO, P.; HARTMANN, F. Aligning performance measurement systems with strategy: The case of environmental strategy. **Abacus**, v. 45, n. 4, p. 397–428, 2009.

PESQUEUX, Y. La notion de performance globale. , 2005.

PORTER, M. **Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industry and Competitors**. The Free Press, New York, 1980.

_____. **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**. The Free Press, New York, 1985.

RAMOS, V. D. R.; RAMALHO, P. J. P.; VIVAS, C. I. R.; SOUSA, A. J. C. **Global competitive dynamics and innovation in the brazilian wine sector: analysis of Vale do São Francisco pole**. Informe Gepec, Toledo, v. 19, n. 1, p. 163-173, jan./jun. 2015.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas / Roberto Jarry Richardson; colaboradores José Augusto de Souza Peres ... (et al.)**. - 3. ed. - 14. Reimpressão. Atlas, São Paulo, 2012.

SCHUMPETER, J. A. **Teoria do desenvolvimento econômico: uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e o ciclo econômico**. Abril Cultural, São Paulo, 1982.

SIMONS, R. **Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis**. Accounting Organizations and Society, 12(4), 357-374, 1995.

STRAUSS, E.; ZECHER, C. Management control systems: A review. **Journal of Management Control**, v. 23, n. 4, p. 233–268, 2013.

TUCKER, B. P.; PARKER, L. D. **Out of control? Strategy in the NFP sector: The implications for management control**. 2013.

TUCKER, B.; THORNE, H. Performance on the right hand side: Organizational performance as an antecedent to management control. **Qualitative Research in Accounting and Management**, v. 10, n. 3–4, p. 316–346, 2013.

TSAMENYI, Mathew e SAHADEV, Sunil e QIAO, Zheng Shi. **The relationship between business strategy, management control systems and performance: Evidence from China**. Advances in Accounting, v. 27, n. 1, p. 193–203, 2011.

WATTS, T.; MCNAIR-CONNOLLY, C. J. New performance measurement and management control systems. **Journal of Applied Accounting Research**, v. 13, n. 3, p. 226–241, 2012.

WHETTEN, D. A. O Que Constitui Uma Contribuição Teórica? Quais São Os Blocos De Construção Para O Desenvolvimento De Teoria? **Rae**, v. 43, n. 3, p. 69–73, 2003.

WIJETHILAKE, C.; MUNIR, R.; APPUHAMI, R. Environmental Innovation Strategy and Organizational Performance: Enabling and Controlling Uses of Management Control Systems. **Journal of Business Ethics**, v. 151, n. 4, p. 1139–1160, 2018.

WOOD, T.; COSTA, C. C. M.; LIMA, G. DE M. R.; GUIMARÃES, R. C. Impacto Social : Estudo sobre Programas Brasileiros Selecionados de Pós-graduação em Administração de Empresas. **RAC - Revista de Administração Contemporânea - Anpad**, v. 20, n. 1, p. 21–40, 2016.

WORLD RANKING WINES & SPIRITS. Ranking de países 2017. Disponível em:

<http://www.wawwj.com/2017/_SP/ran_coun.php>. .

YADAV, N.; SUSHIL; SAGAR, M. Performance measurement and management frameworks: Research trends of the last two decades. **Business Process Management Journal**, v. 19, n. 6, p. 947–971, 2013.

ZIZLAVSKY, O. The balanced scorecard: Innovative performance measurement and management control system. **Journal of Technology Management and Innovation**, v. 9, n. 3, p. 210–222, 2014.

APÊNDICES

Apêndice A - Carta de pedido de cooperação para as vinícolas no Brasil

Solicitação de parceria no apoio de pesquisa científica

Prezado(a) Senhor(a),

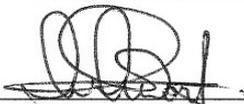
Meu nome é Kossi Ezou, mestrando em Administração na Escola de Administração e Negócios (ESAN) da UFMS e membro do Grupo de pesquisa NUPECON-Núcleo de Pesquisas e Estudos em Controle Gerencial. Estou realizando uma pesquisa para minha dissertação do mestrado junto com minha orientadora, Profa Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo, e que tem como título : **O papel mediador do Sistema de Controle Gerencial na implementação da Estratégia voltada à Performance de Vinícolas Brasileiras frente às Vinícolas francesas.**

Gostaríamos de pedir a cooperação dessa associação para apoiar a nossa pesquisa encaminhando os questionários para as vinícolas associadas, para ampliar o alcance dos seus resultados, possibilitando a robustez dos achados que serão entregues à associação por meio de um relatório técnico. Tal relatório técnico contemplará aspectos relacionados ao sistema de controle gerencial, estratégia e performance das vinícolas brasileiras e francesas. Portanto, pode servir de base para futuros trabalhos relativos à associação no tocante ao suporte de gestão às vinícolas associadas.

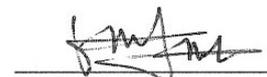
Elaboramos questionários online pelo *google forms* sobre a pesquisa (link: https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSe_tc8UnkvPSAq2EcweTRxoLdIJ_blicndEMMF13_VruJIvVQ/viewform?usp=sf_linkBiLEI3BeA/edit), que se encontra também na íntegra em anexo, e que são destinados aos gestores das vinícolas. Procuramos mapear a relação da estratégia e do sistema de controle gerencial e seu impacto sobre a performance das vinícolas do país. Um relatório será gerado no final da pesquisa e será encaminhado para as vinícolas que tenham interesse em receber os seus resultados, bem como à associação apoiadora. Tal relatório pode servir de base para futuras decisões de gestão na associação e associados.

Desde já agradecemos a colaboração da associação em apoiar a comunidade científica e colocamo-nos à disposição para eventuais esclarecimentos via e-mail (kossiezou@yahoo.fr) e por telefone (67) 981306357/ 991711466.

Atenciosamente,



Prof. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo



Kossi Ezou

Apêndice B - Carta de pedido de cooperação para as vinícolas na França

Demande de partenariat et d'appui pour une recherche scientifique

Cher(e) Monsieur / Madame,

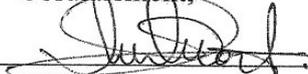
Je m'appelle Kossi Ezou, étudiant en Master en administration des affaires à l'École de gestion et d'affaires (ESAN) de l'Université Fédérale de Mato Grosso do Sul (UFMS) et membre du Centre de recherche - NUPECON Groupe de recherche et d'études de contrôle de gestion. Je mène des recherches pour la thèse de mon Master avec mon superviseur, le professeur Dr. Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, intitulé : **Le rôle de médiateur du système de contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la stratégie axée sur la performance des établissements vinicoles brésiliens par rapport aux établissements vinicoles français.**

Nous voudrions solliciter la coopération de l'association pour soutenir notre recherche en repassant les formulaires de questions de la recherche aux établissements associés, afin d'élargir la portée des réponses, en fournissant la robustesse des résultats qui seront livrés à l'association à travers d'un rapport technique. Ce rapport technique comprendra les aspects liés au système de contrôle de gestion, la stratégie et la performance des établissements vinicoles français et brésiliens. Par conséquent, il peut servir de base pour les travaux futurs sur l'association en matière de soutien à la gestion des établissements vinicoles associés.

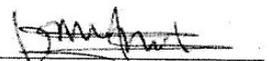
Les formulaires des questions sur l'enquête sont élaborés *online* à l'aide de l'appli *google forms* (lien : <https://goo.gl/forms/JA4HdRcQNLwUaKg22>), qui est également en pièces jointes de l'email, et qui sont destinés aux directeurs des établissements vinicoles. Nous voulons découvrir les configurations existantes entre la stratégie et le système de contrôle de gestion et de son impact sur la performance des établissements vinicoles dans le pays. Un rapport sera généré à la fin de l'enquête et sera transmise aux établissements vinicoles qui sont intéressés à recevoir leurs résultats, ainsi que l'association de soutien. Ce rapport peut servir de base pour les futures décisions de gestion de l'association et ses associés.

Nous remercions la coopération de l'association pour soutenir la communauté scientifique, et nous nous mettons à votre disposition pour tout éclaircissement par e-mail (kossiezou@yahoo.fr) et par téléphone (+55 67) 981306357/ 991711466.

Cordialement,



Prof. Dr. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo



Kossi Ezou

Apêndice C - QUESTIONÁRIO *SURVEY* PARA A DISSERTAÇÃO

BLOCO 1- SOBRE AS PRÁTICAS DE CONTROLE GERENCIAL

1.1 Práticas de CG e suas definições

Práticas de CG	Definição
Uso de controle de diagnóstico contábil	Monitoramento da atividade através de desvios de padrões predeterminados de desempenho.
Uso de controle interativo	Envolvimento regular nas atividades de decisão dos subordinados para estimular o debate, a aprendizagem e a busca de oportunidades.
Rigidez	Responsabilidade por cumprir metas de desempenho pré-estabelecidas: solta a apertada.
Medir a diversidade	Âmbito das medidas de desempenho: estreitas a amplas.
Remuneração por incentivo por compensação	Recompensas financeiras contingentes ao desempenho.
Determinação de incentivo	Método de determinação da remuneração: subjetivo ao objetivo.
Estrutura Administrativa	Padrões de autoridade, tomada de decisão e comunicação: mecanicista para orgânico.
Controles de entrada cultural	Uso de seleção e treinamento para alinhar valores individuais com os interesses da empresa.

1.2 Questionário

A.1. Uso de controle de diagnóstico

Numa escala de 1 a 5 (1 = discordo totalmente; 5 = concordo totalmente), avalie as afirmações a seguir. A equipe de gerenciamento superior usa orçamentos (sistemas de medição de desempenho) para o seguinte:

1. Identificar variáveis críticas de desempenho (ou seja, fatores que indicam a realização da estratégia atual).
2. Definir metas para variáveis críticas de desempenho.

3. Monitorar o progresso em direção às metas críticas de desempenho.
4. Fornecer informações para corrigir desvios de metas de desempenho pré-definidas.
5. Rever as principais áreas de desempenho.

A.2. Uso de controle interativo

Numa escala de 1 a 5 (1 = discordo totalmente; 2 = discordo; 3 = não discordo e nem concordo; 4 = concordo; 5 = concordo totalmente), avalie as afirmações a seguir. A equipe de gerenciamento superior usa orçamentos (sistemas de medição de desempenho) para o seguinte:

1. Fornecer uma agenda recorrente e frequente para as atividades da alta gestão.
2. Fornecer uma agenda recorrente e frequente para as atividades subordinadas.
3. Permitir o desafio e o debate contínuo de dados subjacentes (que vem de baixo, que não está totalmente claro), suposições e planos de ação com subordinados e pares.
4. Concentrar a atenção nas incertezas estratégicas (isto é, fatores que podem invalidar a estratégia atual ou oferecer oportunidades para novas iniciativas estratégicas).
5. Incentivar e facilitar o diálogo e a troca de informações com os subordinados.

A.3 rigidez

As perguntas a seguir estão relacionadas a metas pré-estabelecidas definidas para subordinados da alta gerência (por exemplo, gerentes seniores que se reportam diretamente a um membro da alta gerência). Essas metas podem ser financeiras (por exemplo, metas de orçamento) ou relacionadas a outras dimensões de desempenho.

Numa escala de 1 a 5, onde 1 significa discordo totalmente e 5 concordo totalmente avalie as seguintes afirmações:

1. Os objetivos de desempenho dos subordinados, depois de definidos, são flexíveis.
2. Os subordinados são frequentemente consultados sobre as realizações de metas de desempenho.
3. Os subordinados devem entregar relatório formal de justificativa pelo não alcance do desempenho desejado.

4. As avaliações de desempenho são baseadas no alcance das metas estipuladas.

A.4. Avalie a diversidade

Numa escala de 1 a 5 (1 = discordo totalmente; 5 = concordo totalmente), avalie as afirmações a seguir.

As medidas relacionadas às dimensões seguintes são usadas para avaliar o desempenho do subordinado:

1. Cliente (por exemplo, participação de mercado, satisfação, retenção).
2. Empregado (por exemplo, satisfação do empregado, rotatividade, capacidade da força de trabalho e desenvolvimento).
3. Processo Operacional (por exemplo, produtividade, segurança, tempo de ciclo).
4. Inovação (por exemplo, P & D, sucesso de novos produtos / serviços, tempo de ciclo de desenvolvimento).
5. Qualidade (por exemplo, qualidade do produto / serviço, defeitos, prêmios).
6. Responsabilidade Social (por exemplo, conformidade ambiental, impacto na comunidade, imagem pública).
7. Outra dimensão (por favor, elabore).

A.5. Compensação de incentivo

Numa escala de 1 a 5 (1 = discordo totalmente; 5 = concordo totalmente), avalie as afirmações a seguir.

1. As recompensas financeiras dos subordinados aumentam à medida que o desempenho real excede cada vez mais as metas.
2. Os subordinados cujo desempenho em relação às metas está entre os 25% melhores recebem maiores recompensas financeiras do que os dados aos gerentes entre os 25% piores.
3. Os contratos de remuneração especificam claramente como a remuneração está relacionada ao desempenho do subordinado em relação aos objetivos de desempenho.

A.6. Determinação de incentivo

Numa escala de 1 a 5 (1 = discordo totalmente; 5 = concordo totalmente), avalie a afirmação a seguir.

1. A remuneração baseada em desempenho ou bônus para subordinados é determinada objetivamente (com base em fórmulas ou alvos pré-determinados).

A.7. Estrutura

Numa escala de 1 a 5 (1 = discordo totalmente; 5 = concordo totalmente), avalie as afirmações a seguir.

1. As informações de controle são normalmente comunicadas na empresa através de canais de comunicação muito abertos e informais.

2. As informações operacionais importantes em toda sua empresa são acessíveis e têm um fluxo livre.

3. A comunicação relacionada com o trabalho entre a alta gestão e subordinados é feita por meio de informação e partilha de ideias, consultoria, aconselhamento.

4. Em geral, a filosofia de gestão operacional da minha empresa costuma dar a maior palavra ao especialista em determinada situação, mesmo que isso signifique ignorar autoridade de linha formal.

5. Em geral, a filosofia de gestão operacional da minha empresa favorece a ênfase na iniciativa e adaptação à situação local.

A.8. Controle de entrada

Numa escala de 1 a 5 (1 = discordo totalmente; 5 = concordo totalmente), avalie as afirmações a seguir.

1. O processo de recrutamento e seleção (por exemplo, busca de candidatos, uso de testes, entrevistas múltiplas) para uma posição gerencial é muito extenso.

2. É muito importante a seleção de gerentes que tenham atitudes e valores alinhados à empresa e não apenas à competência técnica.

3. É muito importante o treinamento e desenvolvimento de gerentes na sua empresa.

4. Os processos de treinamento e desenvolvimento são muito usados para reforçar os objetivos, expectativas e normas da empresa.

BLOCO 2- ESTRATÉGIA

2.1 Tipologia e definição

Usamos a tipologia de estratégia definida segundo Miles & Snow (1978).

Tipo de estratégia	Definição
Defensor	Pouca Inovação de produto, foco em finanças e produção
Explorador	Busca de novas oportunidades de mercado, Foco em marketing e P&D

2. Questionário

Por favor, leia as seguintes descrições de dois tipos de empresas. Nenhum dos tipos é inerentemente "bom" ou "mau". Usando os concorrentes da indústria como um quadro de referência, e considerando a empresa como um todo, que tipo melhor descreve sua empresa.

Empresa A

- A empresa A mantém um “nicho” dentro de seu mercado, oferecendo um conjunto estável de produtos.
- Geralmente, a Empresa A não está à frente nos desenvolvimentos de novos produtos no mercado.
- Ela tende a ignorar mudanças que não têm impacto direto nas áreas de operação atuais e se concentra em fazer o melhor trabalho possível em sua área existente.

Empresa B

- A empresa B mantém uma base relativamente estável de produtos e, ao mesmo tempo, muda para atender a novos e promissores produtos no desenvolvimento do mercado.

- A empresa B, geralmente é “o primeiro a entrar” com novos produtos no mercado.
- No entanto, monitorando cuidadosamente as ações de outras empresas, a Empresa B tenta seguir com um produto mais eficiente ou bem concebido.

BLOCO 3- COMPETITIVIDADE

3.1 Variáveis e definições

Variável	Definição
Qualidade pelo <i>Ranking</i> dos vinhos produzidos pelas vinícolas	Ranking elaborado pelo <i>World Ranking Wines & Spirits</i> (WRWS) de diferentes países produtores por meio de premiações dos vinhos produzidos pelas suas vinícolas
Qualidade percebida com relação aos concorrentes	A percepção da qualidade dos vinhos da empresa em relação aos da concorrência. Considera-se qualidade percebida a percepção dos consumidores acerca da qualidade ou superioridade de um produto ou serviço em relação à sua funcionalidade e às suas alternativas (LOURO, 2010)
Lucratividade Operacional	A relação entre preço de venda e custo da produção e despesas com comercialização dos vinhos. A lucratividade operacional é o desempenho da empresa medido em função de valores efetivamente utilizados em suas operações normais (CARLOS DE SOUZA, 2011).
Preço comparado aos principais concorrentes	Comparação dos preços dos vinhos das mesmas categorias das vinícolas. O preço é o valor percebido pelo consumidor, ou seja, a diferença entre a medida de sacrifício e a medida de qualidade na percepção do consumidor (MONROE; KRISHNAN 1985).

3.2 Questionário

- A) Sua empresa está no ranking de qualidade do WRWS?
- B) Se sim, qual a colocação mais recente?

- C) Em uma escala de (muito inferior) 1 a 10 (muito superior), como considera a qualidade do seu produto com relação aos seus principais concorrentes.
- D) Em uma escala de (muito inferior) 1 a 10 (muito superior), como considera o preço do seu produto com relação aos seus principais concorrentes.
- E) Considerando o preço de seu produto 100%, qual o % de sobra (lucro) após o pagamento dos custos de produção e despesas de comercialização de seu produto?

BLOCO 4- PERFIL DOS RESPONDENTES E DA EMPRESA

4.1 Perfil da Empresa

- 1- Faixa de faturamento
- 2- Número de funcionários
- 3- Região do país
- 4- Ano de início
- 5- A empresa é familiar? Gerida pela família?
- 6- A empresa é liderada por mulher/homem

4.2 Perfil do Respondente

- 1- Função na empresa
- 2- Quanto tempo está na empresa
- 3- Grau de instrução do respondente
- 4- Área de formação
- 5- Código da empresa (fornecido no contato por e-mail).

