

# A INFLUÊNCIA DA ESTRUTURAÇÃO SOCIAL ENTRE AS TENSÕES DINÂMICAS E O DESEMPENHO ESTRATÉGICO

Ivan Rafael Defaveri<sup>1</sup>  
 Delci Grapegia Dal Vesco<sup>2</sup>  
 Carlos Alberto Diehl<sup>3</sup>  
 Leandro Augusto Toigo<sup>4</sup>

**Resumo:** O tema da pesquisa versa sobre a estruturação social e o Sistema de Controle Gerencial, com o objetivo de verificar a influência exercida pela estruturação social entre as tensões dinâmicas e o desempenho estratégico de cooperativas agropecuárias. Sua contribuição teórica volta-se à relação das alavancas de controle de Simons (1995) como mecanismos para se avaliar o desempenho estratégico com a estruturação social de cooperativas agropecuárias. E, justifica a pesquisa empírica pela necessidade em se conhecer o direcionamento gerencial das cooperativas sob a perspectiva de sistema de crenças e limites, nas práticas gerenciais do controle diagnóstico e interativo, no desempenho estratégico e o seu impacto potencializado pela estruturação social (domínio, significação e legitimação). Utilizou-se uma survey, aplicada a cooperativas do ramo agropecuário constituídas no Brasil, Obteve-se um total de 70 respostas válidas, as quais foram submetidas ao método de análise de Modelagem de Equações Estruturais (MEE) pelo método de Mínimos Quadrados Parciais (PLS). Os resultados indicam que a tensão dinâmica proveniente do uso balanceado dos sistemas de crenças e limites não apresenta influência sobre o desempenho, enquanto a tensão entre os sistemas de controle interativo e controle diagnóstico mostra influência direta sobre o desempenho estratégico. Quanto à análise de mediação, os resultados indicam as estruturas de significação e dominação como mediadoras da relação entre a tensão dinâmica e o desempenho estratégico, enquanto a estrutura de legitimação não se mostrou mediadora. Conclui-se que a tensão entre as alavancas de controle interativo e diagnóstico e entre crenças e limites funciona como meio de estabelecer relações de poder nas organizações, a partir das estruturas sociais de significação e dominação, de modo que os sistemas de controle gerencial têm relação com a criação de estruturas sociais e com o desempenho estratégico. Portanto, ao associar os elementos da teoria e prática observa-se que a relação encontrada entre os pilares de significação e as alavancas de controle pode ser útil para gestores e usuários se pautarem no momento de definição dos desenhos dos controles gerenciais em suas empresas. Sabendo-se o efeito social que os controles componentes de cada uma das alavancas de controle possuem, bem como o resultado do balanceamento das tensões dinâmicas para a criação desse efeito, os gestores podem delimitar mudanças ou reformulações nos controles gerenciais utilizados, de modo a direcionar a criação ou o reforço de um dos pilares da estruturação que melhor convenha às necessidades estratégicas da organização.

**Palavras-chave:** Sistemas de Controle Gerencial; Alavancas de Controle; Tensão Dinâmica; Desempenho Estratégico; Teoria da Estruturação.

<sup>1</sup> ivandefaveri@hotmail.com - Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Cascavel, PR, Brasil. <https://orcid.org/0000-0002-7385-6948>

<sup>2</sup> delcigrape@gmail.com - Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Cascavel, PR, Brasil. <https://orcid.org/0000-0002-0818-3142>

<sup>3</sup> cd@unisinos.br - Universidade Vale do Rio dos Sinos - Porto Alegre-RS, Brasil. <https://orcid.org/0000-0002-2382-6070>

<sup>4</sup> leandro.toigo@unioeste.br - Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Cascavel, PR, Brasil. <https://orcid.org/0000-0001-6198-8751>

▪ DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.2019120205>

▪ Artigo submetido em: 29/03/2019. Revisões requeridas em: 21/05/2019. Aceito em: 22/08/2019.

## THE INFLUENCE OF SOCIAL STRUCTURING BETWEEN DYNAMIC TENSIONS AND STRATEGIC PERFORMANCE

**Abstract:** The theme of this research is the social structuring and the Management Control System, with the aim of verifying if the organization exercises the social structure between the strategies and the strategic performance of the agricultural cooperatives. Its structure is directed towards the levers of control of Simons (1995) as mechanisms to evaluate strategic performance with a social structuring of agricultural cooperatives. E, just if the empirical search to guide the directives regarding cooperatives from the perspective of a system of chronicity and limits, in the practices of control and diagnosis, and legitimation). A survey was carried out, a set of agricultural proposals was applied in Brazil, a total of 70 valid samples were obtained, as they were submitted to the Structural Equation Modeling (MEE) method using the Partial Least Squares method (PLS). The results indicate that the dynamic tension of the use of control systems and performance limits, while the tension between control and data control systems is the same in relation to strategic quality. As for the analysis of mediation, the results indicate how the structures of signification and domination as mediators of the relation between the dynamics and the strategic performance, although the structure of legitimation is not mediator. A tension between the control and diagnostic levers and between the ways of communicating and dominating is reached, so that the control systems manage the relationship with the creation of social structures and with the strategic design. Therefore, by associating the elements of observation theory and practice to the interface between the pillars of meaning and how levers of control can be useful for managers and users not subject to any time of indication of management records drawings in their companies. Knowing the social effect that has components of each of the resource control levers, as well as the result of balancing the dynamic tensions to create an effect, the managers can delimit the ways of making changes in the management systems used, of in order to direct a creation or reinforcement of one of the pillars of the structure that best suits the strategic needs of the organization.

**Palavras-chave:** Management Control Systems; Levers of Control; Dynamic Tension; Strategic Performance; Structuration Theory.

## 1. INTRODUÇÃO

Esse estudo versa sobre a relação da tensão dinâmica entre os sistemas de controle gerencial com o desempenho estratégico de cooperativas agropecuárias brasileiras sob o enfoque da Teoria da Estruturação. Essa teoria foi proposta por Antony Giddens (2003), e versa sobre a estrutura social das organizações, a qual é composta por três pilares, sendo eles o da significação (entendimento dos atores organizacionais sobre as suas ações e as de terceiros), a dominação (influência de um ator sobre as ações dos demais) e legitimação (aplicação de normas e sanções que legitimam as ações dos atores) (Junquillo, 2003; Macohon & Lavarda, 2015).

No contexto das organizações, os pilares podem ser entendidos como os mecanismos de contabilidade de gestão, os quais são representados pelos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), que têm como propósito auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, planejamento, elaboração e avaliação de estratégias (Merchant & Otley, 2006; Widener, 2007). Esses SCG são conjuntos de ferramentas formalizadas (Simons, 1987) utilizadas pelos gestores para alterar ou manter padrões na organização, tomar decisões, planejar e avaliar o desempenho (Simons, 1987; Merchant & Otley, 2006; Widener, 2007). Mundy (2010) considera que esses sistemas funcionam tanto no sentido de promover a criatividade e a inovação, quanto no de dar e acompanhar diretrizes aos membros da organização.

Essa visão dos SCG como elementos de criação e de restrição pode ser melhor visualizada por meio do modelo de alavancas de controle (Levers of Control Framework), elaborado por Simons (1995). Esse modelo é composto por quatro alavancas ou sistemas de controle, sendo eles os sistemas de crenças, de limites, de controle interativo e de controle diagnóstico (Simons, 1995). A utilização simultânea desses sistemas gera o que é chamado por Simons (1995) de tensão dinâmica, representada como a oposição entre objetivos ao mesmo tempo conflitantes e complementares para as organizações. Ao se levar em conta que o modelo de Simons (1995) é baseado na criação de estratégia, as tensões dinâmicas provenientes desse modelo afetam de forma direta na concepção do desempenho estratégico das empresas, o qual é composto por medidas subjetivas que intencionam melhorar as operações das organizações (Rajesh, Pugazhendhi, Ganesh, Ducq e Koh, 2012).

Nesse sentido, destacam-se trabalhos que já buscaram investigar algumas dessas relações, como a forma como os SCG são alinhados no desenvolvimento e desempenho estratégico (Langfield-Smith, 1997; Chenhall, 2003, 2005; Kober, Ng & Paul, 2007; Heinicke, Guenther & Widener, 2016), bem como a forma que o gerenciamento das tensões dinâmicas contribui no desenvolvimento de vantagens competitivas dentro das empresas (Henri, 2006; Widener, 2007, Mundy, 2010; Acquaaah, 2013). Houve também estudos centrados na investigação de aspectos relacionados a Sistemas de Contabilidade Gerencial e sua relação com a Teoria da Estruturação (Macintosh & Scapens, 1990; Buhr, 2002; Busco, 2009; Almeida & Beuren, 2014).

O presente estudo, no entanto, inova em relação aos demais citados pelo fato de investigar a criação de tensões entre SCG e a forma como essa tensão interfere na formação de uma ordem social dentro de organizações, afetando assim no desenvolvimento das estratégias destas. Dessa forma, em busca de se avaliar a forma como essas relações se constituem no contexto das cooperativas agropecuárias, organizações de grande importância econômica e social no Brasil, uma vez que são responsáveis por mais da metade da produção agrícola, motor da economia brasileira, foi formulada como questão de pesquisa investigar: Qual a influência exercida pela estruturação social entre as tensões dinâmicas e

o desempenho estratégico? Desse modo, se tomou como objetivo de pesquisa verificar a influência exercida pela estruturação social entre as tensões dinâmicas e o desempenho estratégico.

O objeto de estudo dessa pesquisa foram as cooperativas agropecuárias. A escolha dessas entidades para compor a pesquisa se deu pela sua relevância socioeconômica para o Brasil. Estima-se que cerca de 50% de toda a produção agropecuária (a qual representa 21% do PIB brasileiro e metade das exportações realizadas pelo país) passe, direta ou indiretamente, pelas cooperativas agropecuárias. Ademais, o segmento de cooperativismo agropecuário é importante mecanismo para o fomento de emprego e renda, uma vez que gera cerca de 200 mil empregos diretos, contando com mais de 1 milhão de associados, os quais contribuem com a geração de riqueza e de empregos indiretos (OCB, 2018).

Como justificativas ao estudo, do ponto de vista teórico, considera-se que o estudo permite avançar os conhecimentos sobre o modelo de alavancas de controle de Simons (1995), ao investigar novos aspectos do mesmo, principalmente no tocante à sua relação com a ordem social das organizações. Também como isso reflete no seu desempenho estratégico, uma vez que tais alavancas foram propostas, sobretudo, como mecanismos para se controlar a estratégia das organizações. Já do ponto de vista prático, o estudo se justifica pela necessidade de avaliar os aspectos gerenciais das cooperativas agropecuárias, que, como mencionado, possuem vultuosa contribuição para a economia nacional.

Como meio de alcançar ao seu objetivo, o presente trabalho foi dividido, além desta introdução, na apresentação da base teórica que guia a execução do trabalho, procedimentos metodológicos utilizados, análise e discussão dos dados, e conclusões do estudo.

## 2. BASE TEÓRICA

### 2.1 Teoria da Estruturação

A Teoria da Estruturação é uma teoria social formulada pelo sociólogo Antony Giddens, publicada no livro "The Constitution of Society" de 1984 (Stones, 2005). Nesse trabalho Giddens (2003) buscou analisar como as atividades sociais se estendem ao longo do tempo, e de que forma isso se torna determinante nas relações sociais (Falkheimer, 2007).

Nesse sentido, Giddens (2003) analisa não apenas cada indivíduo de forma isolada, mas sim as práticas sociais institucionalizadas no meio, e a forma como essas práticas interferem na convivência e na constituição do indivíduo. Assim, cada indivíduo é consciente das suas ações, e a partir dessa consciência, eles passam a observar os reflexos dessas no meio em que estão inseridos, possibilitando a manutenção ou alteração das práticas sociais vigentes, o que, por sua vez, interfere na constituição das estruturas sociais (Boucaut, 2001). Essas estruturas podem ser entendidas como um conjunto de regras e de recursos, as quais constituem a base para planejar e realizar tarefas, de modo a estabelecer os critérios que regem a vida social em uma organização (DeSanctis & Poole, 1994).

Macohon e Lavarda (2015) indicam que, de acordo com a Teoria da Estruturação, a estrutura tem uma natureza dupla, chamada de dualidade da estrutura, de modo a funcionar tanto como meio quanto como resultado dos sistemas sociais. Isso implica dizer que as práticas dos agentes sociais tanto constituem a estrutura social vigente, quanto são influenciadas por ela (Buhr, 2002). Essas estruturas sociais se dividem em três pilares oriundos da dualidade da estrutura (Englund & Gerdin, 2014), que são a significação, dominação e legitimação (Giddens, 2003). Esses três pilares da estrutura possuem dimensões de interação, que são as formas como elas se manifestam no meio social, sendo, respectivamente a comunicação, o poder e a sanção (Almeida & Beuren, 2014). A relação entre os três pilares e as respectivas dimensões de

interação se dá por meio de mecanismos específicos, os quais são esquemas interpretativos, facilidades e normas (Almeida & Beuren, 2014).

O pilar da significação é pautado na comunicação entre os agentes sociais, os quais, com uso de esquemas interpretativos, buscam gerar compreensão e significados (Almeida & Beuren, 2014). Isso implica dizer que esse pilar visa explicar a forma como os agentes criam sentido ao que foi dito ou feito por outros, de modo a se tornar um “quadro de referência”, ou seja, um conjunto de conhecimentos comuns que levam a um entendimento das práticas sociais capaz de direcionar as ações dos indivíduos a um conjunto uniforme e institucionalizado (Macintosh & Scapens, 1990; Conrad, 2005).

A estrutura ou pilar da dominação, por sua vez, é representada pelas relações diretas de poder entre os agentes (Macintosh & Scapens, 1990). Por meio desse pilar, o agente busca utilizar de facilidades, que são os meios viáveis para se dominar o ambiente, e utiliza-se da influência das ações dos demais, atingindo assim seus objetivos (Junquillo, 2003; Almeida & Beuren, 2014). Giddens (2003) considera que esse poder é inerente a todas as relações sociais, tanto no sentido macro, a fim de causar mudanças profundas em todo o mundo, quanto no sentido estrito, na busca por modificar e dominar o meio em que se está inserido.

Por sua vez, o pilar da legitimação busca controlar e direcionar as ações dos agentes por meio do uso de regulamentações normativas. Isso implica em dizer que, no contexto da legitimação, são estabelecidas regras, normas e obrigações que direcionam a conduta social e valores que devem ser seguidos pelos agentes (Conrad, 2005; Englund, Gerdin & Burns, 2011).

A relação desses três pilares com a contabilidade sob o enfoque de gestão tem origem no trabalho de Roberts e Scapens (1985), os quais consideram a realidade social das empresas como um fenômeno mutável, em que as práticas contábeis exercem o papel de agentes de mudança, uma vez que atuam na mudança da percepção e das ações dos indivíduos, de forma a ocasionar a mudança dos padrões organizacionais. Assim, Macintosh e Scapens (1990) percebem os sistemas de contabilidade de gestão como meios promotores da alteração das estruturas sociais. Nesse contexto, os sistemas contábeis atuam como esquemas interpretativos do pilar de significação, ao serem meios para interpretação e compreensão de resultados passados. Atuam também como facilitadores do pilar de dominação ao estabelecer mecanismos para o controle das ações dos indivíduos, como estabelecimento e acompanhamento de metas, e atuam ainda como esquemas normativos do pilar de legitimação, ao passo que estabelecem quais as ações aceitáveis e quais os valores e ideais que devem ser seguidos, de modo a tornar determinadas condutas legítimas.

Essas características dos pilares da estruturação em comparação aos sistemas de contabilidade de gestão se aproxima do conceito de sistemas de controle gerencial, sobretudo quando analisados pela ótica do modelo de Alavancas de Controle de Simons (1995), de modo que esse é o tema do próximo tópico.

## 2.2 Modelo de Alavancas de Controle

Um dos temas mais recorrentes das pesquisas no campo da contabilidade de gestão nas últimas décadas tem sido o controle gerencial, e mais especificamente, as ferramentas utilizadas na operacionalização dessa atividade, os Sistemas de Controle Gerencial (SCG). Os SCG são conjuntos de ferramentas desenhados para atender os objetivos de cada empresa, sobretudo no que tange ao direcionamento e alcance de metas na organização (Malmi & Brown, 2008; Helsen, Lybaert, Steijvers, Orens & Dekker, 2016). Esses sistemas são ferramentas ativas, que se propõem a influenciar o comportamento dos indivíduos e

direcionar suas ações em direção às metas e objetivos da organização (Chenhall, 2003; Merchant & Van der Stede, 2007). Langfield-Smith (1997) coloca ainda que não existe um desenho “perfeito” para os SCG, de modo que cada organização deve desenhar seu sistema de acordo com suas necessidades. Isso, de acordo com Helsen et al. (2016) levou ao desenvolvimento de diversos modelos de análise dos SCG (Simons, 1995; Otley, 1999; Malmi & Brown, 2008; Ferreira & Otley, 2009), para uma melhor compreensão dos sistemas, de modo a auxiliar os gestores a escolherem o desenho mais adequado para cada organização.

Dentre os modelos de SCG presentes na literatura, optou-se pelo enfoque ao modelo de Alavancas de Controle proposto por Robert Simons (1995). Na construção desse modelo, Simons (1995) buscou avaliar os sistemas de controle presentes nas organizações e os segregou a partir de quatro construtos-chave: valores centrais, riscos a serem evitados, incertezas estratégicas e variáveis de desempenho críticas (Diehl & Souza, 2008). Cada um desses conceitos é ligado a um sistema específico, também chamado de alavancas de controle, que são o sistema de crenças, sistema de limites, sistema de controle interativo e sistema de controle diagnóstico (Diehl & Souza, 2008).

Simons (1995) traz alguns aspectos da filosofia chinesa para explicar seu modelo (Tessier & Otley, 2012; Defaveri, Dal Vesco, Strassburg, 2018), comparando o sistema de crenças e o de controle interativo ao yang, a força positiva, que gera melhorias e inovação, enquanto o sistema de limites e o de controle diagnóstico são comparados ao yin, a força negativa, com foco em restringir e controlar o comportamento dos indivíduos (Defaveri et al., 2018). Abaixo, se explica de forma mais aprofundada os conceitos dessas alavancas.

O sistema de crenças é composto pelos valores fundamentais da organização, com foco na transmissão desses para os agentes organizacionais, com o intuito de inspirar e motivar na busca por novas oportunidades (Simons, 1995; Diehl & Souza, 2008). Os controles contidos nesse sistema buscam a promoção de estabilidade, bem como servir de condutor para as mudanças organizacionais (Arjaliés & Mundy, 2013). Entre os componentes do sistema de crenças, pode-se citar as declarações de missão, visão, valores, declaração de propósitos e objetivos, credos, entre outros (Simons, 1995; Diehl & Souza, 2008).

A segunda alavanca do modelo é o sistema de limites, o qual tem como objetivo básico delimitar a extensão aceitável das ações dos membros da empresa (Simons, 1995). Os controles componentes desse sistema atuam no estabelecimento de limites tanto para os agentes organizacionais, quanto para a própria organização, deixando claro aos funcionários quais atitudes podem, e quais não podem ser tomadas, e, da mesma forma, estabelecendo quais os negócios são ou não aceitáveis para a empresa (Simons, 1995; Diehl & Souza, 2008; Tessier & Otley, 2012). É composto principalmente por códigos de ética, de conduta, ou normas e sanções formais.

A terceira alavanca do modelo de Simons (1995) é representada pelo sistema de controle diagnóstico, composto por ferramentas tradicionais de controle, com o intuito de delimitar e monitorar a definição e cumprimento de metas e objetivos, com foco em evitar desvios no que foi traçado pela gestão da organização, de forma a gerar um feedback formal das ações dos empregados (Diehl & Souza, 2008; Hoque & Chia, 2012). Simons (1995) considera três características essenciais nesse sistema, que são a possibilidade de mensurar resultados, definições de padrões para comparação com o realizado, e capacidade de corrigir desvios nesses padrões. Entre os principais e mais comuns componentes do sistema de controle diagnóstico estão o orçamento empresarial, planos de negócios, custo-padrão e medidas de desempenho (Hoque & Chia, 2012; Chenhall & Moers, 2015). No entanto, Kober, Ng e Paul (2007) alertam para o fato de um enfoque excessivo nos controles componentes dessa alavanca poderem reduzir a busca por novas oportunidades e dificultar a adaptação a novas situações.

A quarta alavanca, do sistema de controle interativo, com enfoque na promoção de discussão e interação de ideias para amenizar os riscos das incertezas estratégicas (Simons, 1995). O contexto dessa alavanca é voltado para a potencialização de estratégias emergentes, por meio da interação e compartilhamento de ideias e da promoção de aprendizagem entre os membros da organização. Se buscam alternativas estratégicas para diferentes cenários, pautados na incerteza estratégica, de modo à organização estar sempre adaptada a mudanças e apta a aproveitar novas oportunidades (Widener, 2007; Arjalés & Mundy, 2013). Diehl e Souza (2008) indicam que os componentes dessa alavanca tendem a ser desenvolvidos e operados de forma subjetiva e informal, na forma de discussões, reuniões, acompanhamento de indicadores de mercado, compartilhamento de experiências estratégicas, entre outros.

Essas quatro alavancas são interdependentes, de modo que, quando o sistema está adequadamente balanceado, a ênfase em uma das alavancas gera uma força em sentido a alavanca diretamente oposta, gerando o chamado por Simons (1995) de tensão dinâmica (Mundy, 2010; Bedford, 2015). Essa tensão, segundo Oyadomari, Frezatti, Mendonça Neto, Souza e Bido (2011) é o pano de fundo que suporta a teoria das alavancas de controle, e corresponde a uma situação de conflito de interesses que surge com o correto balanceamento do sistema. Caso esse não esteja adequadamente balanceado, uma ênfase em uma das alavancas pode causar problemas para a organização, ao inibir o processo de inovação e adaptação ambiental ou dificultar o alcance e acompanhamento de metas (Lewis, 2000; Bedford, 2015).

Essas tensões são inerentes às organizações, uma vez que provém de dilemas organizacionais básicos, como a escolha entre inovar ou preservar, seguir uma rotina ou improvisar (Lanzara, 1999), dilemas esses que para Lewis (2000) constituem paradoxos organizacionais, polaridades de decisão cognitiva e socialmente construídas. Henri (2006) ressalta que essas tensões representam objetivos contraditórios, mas ao mesmo tempo complementares, os quais não são mutuamente excludentes, mas sim necessários para o sucesso da gestão. English (2001) enfatiza que o dilema organizacional das tensões se dá sobretudo pelo fato de um sistema equilibrado não ser pautado no uso igual de todas as alavancas, mas sim na escolha de qual polo da tensão se deve dar maior ênfase, dado o contexto da organização.

Essas tensões dinâmicas são tratadas por Simons (1995) como pano de fundo do modelo de alavancas de controle, pois o equilíbrio entre elas proporciona melhorias na formulação de estratégias e no desempenho estratégico das empresas. As tensões entre as alavancas se dão sobretudo entre os sistemas de controle interativo e diagnóstico, tensão essa que estimula o debate, a contraposição de ideias e demandas, com base nos objetivos traçados pela organização (Bedford, 2015). Também surgem as tensões entre os sistemas de crenças e de limites, a qual é caracterizada pela busca por oportunidades centradas nos objetivos centrais da organização, sem que se percam de vista os riscos inerentes a cada ação (Bedford, 2015).

Tessier e Otley (2012) ressaltam que a divisão dos controles em positivos e negativos não enseja necessariamente em controles bons ou ruins, mas sim, que todos têm sua importância para o equilíbrio da organização, fator que motiva a busca pelo balanceamento das tensões (Widener, 2007; Tessier & Otley, 2012; Bedford, 2015), com o intuito de alcançar um melhor desempenho para as organizações (Henri, 2006).

A definição das alavancas de controle e das tensões inerentes a elas permitem delinear um paralelo entre o modelo de Simons (1995) e os pilares da estruturação de Giddens (2003), pois assim como as alavancas de controle habilitam determinados comportamentos, restringem outros, envolvem o controle das ações, a afirmação das crenças e valores da organização e a interação entre os participantes, para manutenção dos objetivos da organização, também o modelo estrutural de Giddens (2003) propõe a

comunicação, controle e sanção de ações, com o intuito de obter o poder e coordenar as relações sociais. Pautado nisso, são apresentadas algumas pesquisas similares, com o intuito de estabelecer as relações necessárias para a formulação das hipóteses de pesquisa.

### 2.3 Pesquisas similares

Alguns estudos já abordaram alguns dos assuntos tratados nesse artigo como os de Macintosh e Scapens (1990) e Busco (2009), os quais indicam que os sistemas de contabilidade gerencial (vale ressaltar que o presente estudo abordou os sistemas de controle gerencial) funcionam como esquema interpretativo que permite a comunicação entre os membros da organização (sistemas interativos e de crenças), também como meios de legitimação, ao estabelecer os direitos e obrigações dos funcionários (sistemas de limites) e também como meios de estabelecer relações de poder, controle e dominação (sistemas de controle diagnóstico).

Oyadomari et al. (2011) e Nisiyama, Oyadomari, Yen-Tsang e Aguiar (2016) investigaram a relação das alavancas de controle com o desempenho. No primeiro trabalho, as alavancas foram relacionadas com a Teoria dos Recursos, indicando que as tensões dinâmicas são importantes para a geração de capacidades organizacionais e que essa relação impacta positivamente no desempenho das companhias. Já o segundo trabalho, ao relacionar as alavancas com estratégias para melhoria de qualidade nas atividades operacionais, teve como principal achado a relação válida entre as alavancas de controle com a inovação e redução de custos, indicando, portanto, melhorias na estratégia e nas atividades operacionais.

No entanto, conforme afirmado por Lewis (2000) e Bedford (2015), a aplicação individual das alavancas pode incorrer em distorções nas atividades e no desempenho das empresas, de modo a ser necessária a análise das tensões dinâmicas provenientes do uso balanceado dessas alavancas. Ao se considerar as alavancas divididas em forças positivas e negativas (Simons, 1995), a criação da tensão se dá entre o uso balanceado dessas duas forças, de modo que o equilíbrio tende a acontecer na oposição dos sistemas de crenças de limites, e dos sistemas de controle interativo com o sistema de controle diagnóstico.

Estabelecidas as relações entre as tensões dinâmicas e as três dimensões da Teoria da Estruturação de Giddens, cabe ressaltar a influência das tensões dinâmicas no desempenho estratégico das empresas, medida pela relação com a estruturação da ordem social. Essa influência das tensões dinâmicas sobre o desempenho já foi analisada e comprovada por outros estudos, como Henri (2006) que identificou que a relação positiva entre a tensão dinâmica entre os sistemas de controle interativos e diagnósticos e o desempenho de empresas listadas no Canadá. Também o estudo de Bedford (2015) identificou a influência positiva das tensões dinâmicas no desempenho de empresas em ambientes inovadores.

Macintosh e Scapens (1991) e Busco (2009) indicam que os SCG funcionam como um esquema interpretativo que permite a comunicação entre os membros da organização (sistemas interativos e de crenças); como meios de legitimação, ao estabelecer direitos e obrigações dos funcionários (sistemas de limites); e como forma de instituir relações de poder, controle e dominação (sistemas de controle diagnóstico). A criação e o balanceamento das tensões entre as alavancas de controle do modelo de Simons (1995) pode ocasionar impactos no ambiente social e cultural das empresas (Lewis, 2000; Yilinen & Gullkvist, 2014; Bedford, 2015; Heinick et al., 2016). Com base nisso, foram formuladas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H1: A tensão dinâmica entre os sistemas de crenças e de limites influencia positivamente as estruturas sociais de cooperativas;

H2: A tensão dinâmica entre os sistemas de controle interativo e o sistema de controle diagnóstico influencia positivamente as estruturas sociais das cooperativas;

Englund e Gerdin (2008) e Englund, Gerdin e Burns (2011) indicam que os pilares da estruturação podem apresentar implicações no desempenho e na estratégia das empresas. Os autores argumentam que, por meio dos pilares, os atores organizacionais são direcionados a um consenso sobre medidas estratégicas. Dessa forma, se formou a seguinte hipótese de pesquisa:

H3: As estruturas sociais influenciam positivamente o desempenho estratégico de cooperativas;

Por fim, baseando-se na ideia de Macohon (2015), de que os sistemas de contabilidade gerencial funcionam como mecanismos para a implementação da estruturação social, bem como esse processo influencia na forma como esses sistemas impactam na organização, se formularam as hipóteses de pesquisa a seguir:

H4: As estruturas sociais exercem influência mediadora entre a tensão dinâmica (sistema de crenças e limites) e o desempenho estratégico;

H5: As estruturas sociais exercem influência mediadora entre a tensão dinâmica (sistema de controles interativos e diagnósticos) e o desempenho estratégico.

Com base nessas hipóteses de pesquisa, formulou-se o desenho teórico do estudo, o qual pode ser visto na Figura 1.

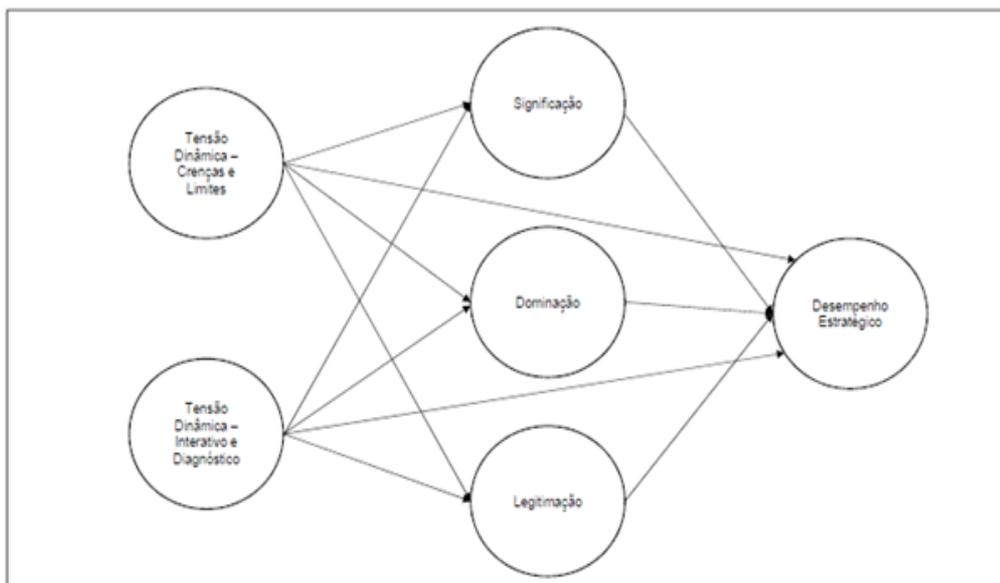


Figura 1: Modelo teórico da pesquisa.

Fonte: Os autores.

### 3. METODOLOGIA

A presente pesquisa constituiu-se de um levantamento, com abordagem quantitativa. O universo da pesquisa são as cooperativas agropecuárias constituídas no Brasil, tendo-se tomado como população de pesquisa àquelas que possuem contatos disponíveis nos portais do sistema OCB regionais ou no portal LinkedIn. O contato com essas cooperativas se deu em uma série de fases, realizadas entre os meses de julho e outubro de 2018. Na primeira fase, foram reunidos os contatos das cooperativas, por meio de acesso aos sítios eletrônicos e/ou contato telefônico com as OCBs estaduais, obtendo-se dados de 14

estados da federação. Em posse desses dados, foram enviados via e-mail um total de 703 questionários, com retorno de nove respostas.

A segunda fase foi a coleta via LinkedIn. Se buscou, com o uso da ferramenta de busca avançada, pelos termos “gerente” e “cooperativa”. Dos resultados obtidos, foi feita a análise individual de cada perfil a fim de identificar sua adequação à participação na pesquisa. Foram enviados, então, um total de 130 convites, dos quais 41 obtiveram resposta positiva. Em sequência, foram enviados convites de participação na pesquisa a todas as 41 conexões, explicando a natureza e o teor da pesquisa. Desses, 21 contatos responderam ao convite, sendo 18 respostas positivas e três negativas, dos quais obteve-se um total de nove respostas. A terceira etapa constituiu-se no envio de e-mails pela ferramenta Mister Postman. Foram realizados três envios com diferença de cerca de 30 dias entre eles, para um total de 673 cooperativas.

A última etapa foi realizada por meio de contato telefônico, com seleção aleatória das cooperativas, sendo efetuada a ligação e convite para participação na pesquisa. Houveram 110 contatos bem-sucedidos, em que houve o aceite para a participação, sendo procedido então o envio via e-mail dos questionários, para o e-mail fornecido durante a ligação. Dessa forma obteve-se um total de 70 respostas válidas, com a finalização formal da pesquisa em 01/11/2018, respostas essas utilizadas para a operacionalização da pesquisa.

Foi realizada a avaliação do poder preditivo da amostra com o auxílio do software G\*Power 3.1, pelo critério a priori como tipo de poder analisado, adotando-se como parâmetros do teste os valores definidos por Ringle, Souza e Bido (2014), de 0,80 de poder preditivo, e  $f^2$  de 0,10, com erro padrão de 5%, esse resultado atingiu um tamanho de amostra de 64 respondentes, indicando a validade da amostra composta por 70 respondentes. Foi realizado também o teste a posteriori, com o objetivo de identificar o poder preditivo possibilitado pela amostra, de acordo com os mesmos critérios adotados no teste anterior. Obteve-se assim um poder preditivo de 83%, indicando que a amostra obtida atende aos critérios estatísticos para que se proceda com as análises.

Os questionários foram elaborados com uso de escala Likert, transcritos com a ferramenta Google Forms® e tabulados com uso do MSExcel®. As questões foram todas formuladas em escala de sete pontos, e segregadas de acordo com as variáveis de pesquisa. Para a medida das alavancas de controle, se utilizou dos instrumentos adaptados dos estudos de Henri (2006) e Widener (2007). Para a mensuração dos pilares da teoria da estruturação foi adaptado o instrumento de Macohon (2015), o qual foi escolhido por abordar o relacionamento entre a estruturação e sistemas de contabilidade gerencial. Já para a mensuração do desempenho estratégico, foi adaptado o estudo de Rajesh et al. (2012), devido ao método de medida de desempenho voltado para a adequação de estratégias de forma qualitativa. Os instrumentos dos estudos citados foram transformados em escalas Likert de sete pontos para se adequarem ao uso pela presente pesquisa.

Para a medida das tensões dinâmicas, foram avaliados estudos anteriores que incluíram essa variável em seus modelos teóricos, como os estudos de Acquaah (2013), o qual conta com uma avaliação quantitativa das tensões, e o de Oyadomari (2008), que utiliza uma métrica qualitativa para essa mensuração. Contudo, optou-se pelo desenvolvimento de um modelo próprio de mensuração para o estudo. Isso se deu pela opção de construção de um modelo quantitativo para a medida das tensões, diferentemente do feito por Oyadomari (2008), bem como por se considerar que a metodologia quantitativa utilizada por Acquaah (2013) não estava alinhada às definições dos construtos utilizados no presente estudo, pois se considerou que o método utilizado pelo autor não explorava de maneira satisfatória a oposição conceitual entre as alavancas.

Inicialmente, foram calculadas as somas das respostas da variável Sistema de Crenças (SC) e Sistema de Limites (SL), bem como as somas das variáveis Sistema de Controle Interativo (SCI) e Sistema de Controle Diagnóstico (SCD). Os cálculos seguiram a seguinte lógica: SC1+SL1; SC1+SL2 [...] SC2+SL1; SC2+SL2 [...]. Em seguida, os produtos dessas multiplicações foram divididos por dois, de modo a se obter a média aritmética simples. Foi realizado esse procedimento por se entender que, por meio da média simples, se poderia realizar de maneira mais apropriada a mensuração das tensões dinâmicas, que por sua vez são um fenômeno qualitativo.

Como as questões relativas aos sistemas de controle gerencial, com base nos estudos de Henri (2006) e Widener (2007), não mostram redação diretamente inversa, foi considerado que a elaboração da média simples entre as respostas é capaz de demonstrar de maneira mais clara a real oposição entre os sistemas (se a resposta a uma questão do sistema de crenças for 1, enquanto a resposta a uma questão do sistema de limites for 7, se tem um cenário de equilíbrio entre as alavancas. No entanto, se tanto a questão relativa às crenças quanto aos limites for 7, se percebe a existência de forte oposição entre ambos, e, portanto, a existência da tensão dinâmica).

O próximo passo foi retornar o número de indicadores para o número de questões da variável original, tomando-se como base as variáveis de sistema de crenças e de sistemas de controle interativo. Isso se deu pelo seguinte cálculo:

$$(((SC1+SL1)/2)+((SC1+SL2)/2)+((SC1+SL3)/2)+((SC1+SL4)/2)/4)$$

O mesmo procedimento foi realizado para cada uma das questões relativas a sistema de crenças e a sistema de controle interativo. Esse procedimento foi utilizado pois, ao se utilizar como indicadores apenas os quocientes das primeiras divisões, se obtinha um número muito alto de indicadores auto correlacionados, que provocaram inconsistências nos cálculos matemáticos, dessa forma, foi efetuada a divisão de todas as equações iniciais, de modo que os dados obtidos por meio das variáveis manifestas do modelo pudessem demonstrar a posição da variável latente. Se considerou, ainda, que a equação apresentada permite uma melhor representação do contexto das variáveis latentes, isto é, que não podem ser diretamente observadas, relativas as tensões dinâmicas entre as alavancas de controle.

Os dados foram calculados e analisados pela Modelagem de Equações Estruturais (MEE), pelo método de mínimos quadrados parciais (PLS), operacionalizado com o software SmartPLS®. Na sequência, é apresentada a análise e discussão dos resultados.

## 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

### 4.1 Análise dos dados

O primeiro passo foi verificar a adequação do instrumento de pesquisa, a qual foi operacionalizada pela análise do Modelo de Mensuração (Ringle et al., 2014). Nesse tipo de análise se testa a correlação entre os indicadores e os construtos latentes do modelo, ou seja, permite identificar o quão bem teoria e dados se ajustam, ou ainda, verificar se os indicadores utilizados são viáveis para o teste dos constructos latentes (Nascimento & Macedo, 2016).

A análise do modelo de mensuração consiste na verificação de alguns elementos, sendo eles o Alfa de Cronbach, baseado na correlação entre variáveis, que mede a consistência interna do modelo e a Confiabilidade Composta, mais adequada aos modelos PLS por priorizar a confiabilidade de cada variável individualmente (Ringle et al., 2014). Esses dois índices têm como objetivo testar a confiabilidade

do questionário. Outro elemento a ser analisado é a Variância Média Extraída (AVE) que indica o quanto cada variável se correlaciona com seus respectivos construtos. Em outras palavras, ela indica quanto, percentualmente, os indicadores utilizados para se medir uma variável latente são capazes de explicar dessa variável (Nascimento & Macedo, 2016). Os resultados obtidos por meio da análise do algoritmo PLS podem ser visualizados na Tabela 1.

Tabela 1 - Modelo de Mensuração

	Alfa de Cronbach	Confiabilidade composta	AVE
DE	0.956	0.962	0.680
DM	0.884	0.911	0.632
LG	0.909	0.930	0.688
SG	0.929	0.942	0.646
TCL	0.948	0.963	0.866
TID	0.971	0.977	0.875

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Nota. DE = Desempenho Estratégico; DM = Dominação; LG = Legitimação; SG = Significação; TCR = Tensão entre sistemas de Crenças e Limites; TID = Tensão entre sistemas de controle Interativos e Diagnósticos.

Ao se levar em conta que os valores considerados ideais para o Alfa de Cronbach e a Confiabilidade Composta sejam acima de 0,700, e que os valores adequados para a AVE sejam acima de 0,500, pode-se considerar, a partir do exposto na Tabela 1, que o presente instrumento de mensuração utilizado é adequado para a medida das variáveis em estudo, ou seja, possui confiabilidade para o teste de relações.

O passo seguinte, ainda dentro da análise do modelo de mensuração, é a análise da validade discriminante. Essa validade, de acordo com Nascimento e Macedo (2016), visa medir o quanto um construto é empiricamente diferente dos demais presentes no modelo, o que implica dizer que determinada variável latente é a única no modelo capaz de captar determinado fenômeno. A medida dessa validade é feita com o uso do critério de Fornell e Larcker (1981), por meio da confrontação da raiz quadrada da AVE de cada constructo com a correlação de Pearson das variáveis. Para se considerar que um modelo apresenta validade discriminante, é preciso que as correlações de Pearson sejam inferiores ao quadrado das AVEs, o que indica que uma variável está mais correlacionada com ela própria do que com as demais variáveis. Na Tabela 2 apresentam-se os resultados da Validade Discriminante obtida nessa pesquisa.

Tabela 2 - Teste de Validez Discriminante

	DE	DM	LG	SG	TCR	TID
DE	0.825					
DM	0.739	0.795				
LG	0.706	0.837	0.829			
SG	0.713	0.763	0.817	0.804		
TCR	0.478	0.519	0.583	0.549	0.931	
TID	0.670	0.727	0.763	0.812	0.643	0.935

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Nota. DE = Desempenho Estratégico; DM = Dominação; LG = Legitimação; SG = Significação; TCR = Tensão entre sistemas de Crenças e Limites; TID = Tensão entre sistemas de controle Interativos e Diagnósticos.

A Tabela 2 demonstra que o modelo apresenta problemas de validade discriminante. Esses problemas se dão por uma variável apresentar maior correlação com outro constructo latente do que consigo mesma. De acordo com Ringle et al. (2014), quando isso acontece deve-se buscar corrigir o modelo. Essa correção se dá pela eliminação das variáveis que apresentam alta correlação em dois constructos diferentes. Essa eliminação deve ser feita uma a uma, excluindo-se uma única variável, a que apresenta

menor diferença entre as cargas cruzadas dos dois constructos, e rodando-se novamente o modelo, até que se chegue em um ponto de modelo totalmente ajustado. Dessa forma, foi definido que as variáveis que apresentavam problemas na validade discriminante correspondiam à DM1(Dominação 1), na relação entre os construtos Dominação e Legitimação, e posteriormente, e também SG2 (Significação 2), na relação entre os construtos Significação e Tensão Interativo/Diagnóstico. Após o procedimento, se chegou no resultado presente na Tabela 3.

Tabela 3 - Validez Discriminante Após Ajustes

	DE	DM	LG	SG	TCL	TID
DE	0.825					
DM	0.735	0.798				
LG	0.706	0.795	0.829			
SG	0.717	0.739	0.810	0.802		
TCL	0.479	0.500	0.583	0.529	0.931	
TID	0.670	0.710	0.763	0.794	0.643	0.935

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Nota. DE = Desempenho Estratégico; DM = Dominação; LG = Legitimação; SG = Significação; TCR = Tensão entre sistemas de Crenças e Limites; TID = Tensão entre sistemas de controle Interativos e Diagnósticos.

Após os ajustes e validação do modelo de mensuração, a próxima etapa consiste na análise do modelo estrutural, conforme apresentado na Figura 2.

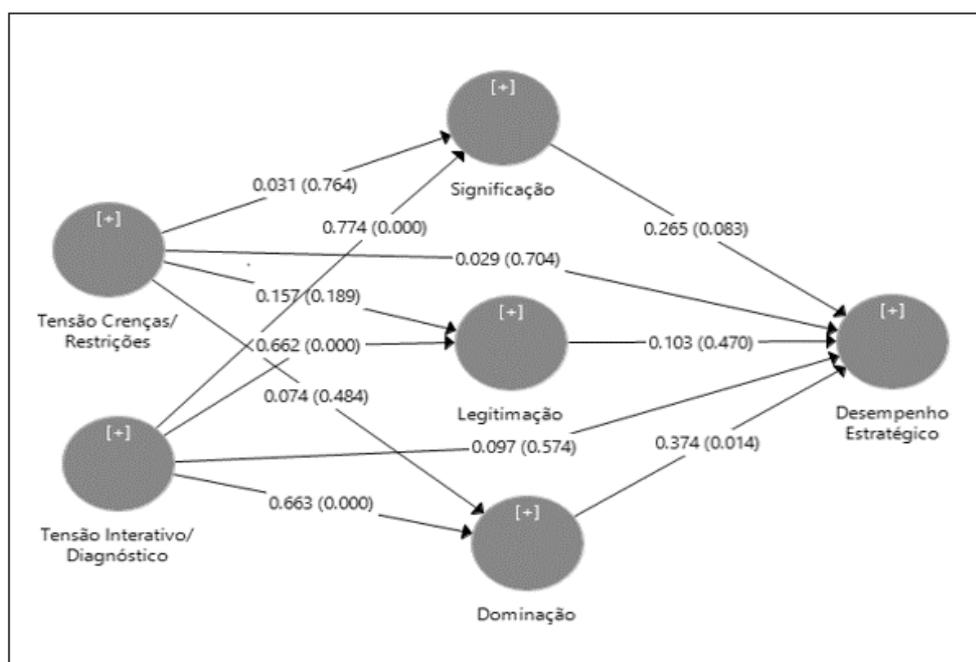


Figura 2: Modelo estrutural.

Fonte: Dados da pesquisa.

Essa análise consiste na verificação da relação entre os construtos do modelo teórico, bem como testes que indicam a força e adequação dessas relações. A primeira etapa dessa análise é feita pela rotina Bootstrapping do SmartPLS. O primeiro parâmetro analisado nessa rotina é o R<sup>2</sup>. Hair Jr, Hult, Ringle e Sarstedt (2014) consideram esse índice adequado para a medição do poder preditivo de um modelo,

ou seja, o quanto uma variável pode ser explicada pelas demais variáveis do modelo. Ringle et al. (2014) consideram que um R<sup>2</sup> superior a 0,3 representa um efeito forte entre as variáveis para estudos na área de negócios. Os valores de obtidos no presente estudo são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4 - Valores de R<sup>2</sup>

	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> aj.
DE	0.617	0.587
DM	0.508	0.493
LG	0.597	0.585
SG	0.631	0.620

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Nota. DE = Desempenho Estratégico; DM = Dominação; LG = Legitimação; SG = Significação; TCR = Tensão entre sistemas de Crenças e Limites; TID = Tensão entre sistemas de controle Interativos e Diagnósticos.

Ao se considerar os valores tidos como adequados por Ringle et al. (2014), os dados da Tabela 4 demonstram que o estudo possui um poder explicativo satisfatório, ou seja, que as variáveis explicativas possuem a capacidade de explicar a variável dependente (Desempenho Estratégico). Nesse sentido de testar o poder do modelo, Hair Jr at al. (2014) citam ainda o teste do Q<sup>2</sup>. Esse indicador tem a função de testar as relações propostas pelo modelo, ou seja, verificar se as variáveis do modelo refletem a realidade daquilo a que se propõem. Ringle et al. (2014) consideram que um valor superior a zero é adequado para esse indicador, e quanto mais próximo de 1 esse for, maior a explicação da realidade pelo modelo. Os valores encontrados foram de 0,373 para a variável dependente Desempenho Estratégico, 0,283 para a variável Dominação, 0,375 para a variável Legitimação e 0,376 para a variável Significação. Isso posto, como os valores são superiores a zero, infere-se que as variáveis propostas apresentam o poder e relevância preditiva, de modo que o modelo é viável para sua execução.

Após o teste da relevância preditiva do modelo estrutural, passa-se à próxima etapa da pesquisa, que é a análise de caminhos do modelo teórico. O primeiro modelo operacionalizado visa testar a relação entre as Tensões Dinâmicas e o Desempenho Estratégico, sem a presença de mediadores. Os resultados desse teste podem ser visualizados na Tabela 5.

Tabela 5 - Relações Tensão/Desempenho

	Coefficiente Estrutural	Média da amostra	Desvio Padrão	Estatística T	Valores de P
TCL -> DE	0.081	0.098	0.070	1.154	0.249
TID -> DE	0.622	0.613	0.116	5.363	0.000***

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Nota. TCL = Tensão entre sistema de crenças e limites; TID = Tensão entre sistemas de controle interativos e diagnósticos; DE = Desempenho Estratégico.

\* = 10%; \*\* = 5%; \*\*\* = 1%.

A Tabela 5 indica, portanto, que apenas a relação entre a Tensão dos Sistemas Interativo e Diagnóstico mostra-se significativa, ao nível de 1%, enquanto a Tensão dos Sistemas de Crenças e Limites não se mostrou válida. Esse resultado mostra-se alinhado ao de Pletsch, Lavarda e Lavarda (2016), no qual os autores concluíram não haver um impacto direto dos sistemas de crenças e limites no gerenciamento de tensões dinâmicas, e também ao de Henri (2006), o qual identificou uma relação válida e positiva entre a Tensão Dinâmica dos sistemas interativo e diagnóstico na criação de capacidades estratégicas das organizações.

Na sequência, se procedeu com o teste da relação de mediação no modelo. Essa relação se dá, no presente estudo, pela inclusão das variáveis relativas aos pilares da Teoria da Estruturação. Espera-se com essa inclusão, verificar a relação dos pilares com o desempenho estratégico das cooperativas analisadas, bem como verificar se, com a sua inclusão, a relação das tensões dinâmicas em relação ao desempenho é modificada, o que se dá pela ampliação ou inversão do efeito constatado na relação direta entre as tensões e o desempenho. O resultado desse teste está demonstrado na Tabela 6.

A partir das relações presentes na Tabela 6, o primeiro passo é verificar se existe relação de mediação entre as tensões e o desempenho estratégico pela estrutura social das cooperativas analisadas. Para testar essa relação de mediação optou-se pela análise passo a passo dos caminhos, de Baron e Kenny (1986), conforme apresentada por Vieira (2009).

De acordo com esse método, se verifica inicialmente se existe uma relação significativa entre a variável independente, no caso do presente estudo as tensões dinâmicas entre as alavancas de controle, e a variável dependente, neste caso, o desempenho estratégico, em um modelo sem a adição da variável mediadora. Conforme já exposto na Tabela 5, sem a presença da variável mediadora, a Tensão entre Crenças e Limites não apresentou significância com a variável de desempenho, enquanto a Tensão entre Controle Interativo e Diagnóstico apresentou significância a nível de 1%, com coeficiente estrutural de 0,622.

Tabela 6 - Relações do Modelo de Mediação

	Amostra original	Média da amostra	Desvio Padrão	Estatística T	Valores de P
TID -> SG	0.774	0.769	0.097	8.011	0.000***
TID ->DM	0.663	0.668	0.100	6.620	0.000***
TID -> LG	0.662	0.666	0.112	5.922	0.000***
DM -> DE	0.374	0.392	0.145	2.583	0.010***
SG -> DE	0.265	0.272	0.157	1.682	0.093*
TCL -> LG	0.157	0.153	0.122	1.286	0.199
LG -> DE	0.103	0.112	0.138	0.743	0.457
TID -> DE	0.097	0.060	0.169	0.573	0.567
TCL -> DM	0.074	0.078	0.104	0.705	0.481
TCL -> SG	0.031	0.037	0.109	0.289	0.773
TCL -> DE	0.029	0.037	0.078	0.379	0.705

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Nota. TID = Tensão entre sistemas interativos e diagnósticos; TCL = Tensão entre sistemas de crenças e limites; SG = Significação; LG = Legitimação; DM = Dominação; DE = Desempenho Estratégico.

\* = 10%; \*\* = 5%; \*\*\* = 1%

O segundo passo para se constatar a mediação consiste em verificar a existência de significância nas relações entre os construtos do modelo. Conforme a Tabela 6, a variável Tensão entre Controles Interativos e Diagnósticos apresentou relação significativa a nível de 1% com os pilares da estruturação, indicando, ainda, que essa tensão tem relação com a constituição da ordem social, o que será melhor explorado a frente. Por sua vez, apenas dois dos pilares apresentaram relação válida com o Desempenho Estratégico, sendo a variável Dominação, a nível de 1%, e a variável Significação a nível de 10%, enquanto a variável Legitimação não apresentou relação significante, o que permite inferir, já nesse momento, que ela não exerce relação de mediação.

A relação entre a Tensão de Controle Interativo e Diagnóstico e o Desempenho Estratégico, após a inclusão dos pilares da estruturação no modelo, passou a ser não significativa, havendo também a redução do efeito, de 0,622 para 0,097, resultado que permite inferir a existência de mediação dessa

relação por meio dos pilares de Significação e Dominação. Com essa constatação, o passo em seqüência é validar as hipóteses de pesquisa levantadas pelo estudo. Foram formuladas cinco hipóteses, relativas às relações apresentadas no estudo.

As hipóteses H1 e H2 versam sobre a relação entre as tensões dinâmicas e as estruturas sociais. A partir de H1 se esperava uma relação positiva entre a Tensão de Crenças e Limites e as Estruturas Sociais. Os resultados da MEE permitem a rejeição dessa hipótese, uma vez que ela não apresenta resultados significativos com nenhum dos três pilares da estruturação. Esse resultado corrobora o exposto por Pletsch et al. (2016), no qual não foi perceptível a utilização dos controles de crenças e limites no processo de tomada de decisões.

Já H2 versa sobre a relação entre a Tensão de Controle Interativo e Diagnóstico e as Estruturas Sociais. Considera-se plausível aceitar essa hipótese, uma vez que houve relações significativas entre os construtos citados. Como citado anteriormente, a relação testada em H2 não foi testada anteriormente por outros estudos.

Dessa forma, esse resultado não é comparável ao de pesquisas anteriores, contudo, pautado na base teórica do presente trabalho, pode-se atestar sua validade por meio das características dos sistemas de controle interativo e diagnóstico, e nas similaridades destes com os pilares da Estruturação, uma vez que o pilar da dominação se utiliza de ferramentas de controle para direcionar as ações dos membros da organização, objetivo semelhante ao dos controles existentes na alavanca de controle diagnóstico, focada na definição de e acompanhamento de metas, bem como o pilar de significação, que se alinha sobretudo a alavanca de controles interativos, na busca pelo estabelecimento de uma linguagem e um entendimento comum da organização, com o objetivo de manter os atores organizacionais em direção aos mesmos objetivos. Assim, H2 representa um achado inédito para os estudos organizacionais.

A hipótese H3, por sua vez, fala sobre a relação entre as estruturas sociais e o desempenho estratégico das cooperativas, ou seja, se a ordem social constituída nas organizações interfere no desempenho estratégico das mesmas. Na análise das significâncias, Dominação e Significação demonstraram terem relação válida com o Desempenho Estratégico, enquanto essa relação não ocorreu para Legitimação, de modo a permitir a aceitação parcial dessa hipótese. Novamente, não existem estudos anteriores que sirvam como base de comparação a esses resultados, no entanto, esses podem ser justificados por meio da literatura. Rajesh et al. (2012) colocam o desempenho estratégico como o sucesso na formulação aplicação de estratégias dentro das organizações. Os autores sustentam a ideia de comunicação de planos e objetivos e do alinhamento entre ações como base para esse processo estratégico. Tais características misturam as noções de significação e dominação, uma vez que, para aplicar as estratégias e obter bons resultados, os membros da organização devem estar focados em um sentido em comum (Rajesh et al., 2012).

Por sua vez, as hipóteses H4 e H5 tratam sobre a mediação das estruturas sociais na relação entre as tensões dinâmicas e o desempenho estratégico. H4 trata da mediação entre a Tensão de Crenças e Limites e o Desempenho. No entanto, como houve a rejeição de H1, dado o método de passo-a-passo de caminhos, convém rejeitar também H4. Já H5, levanta a mediação entre a Tensão de Controle Interativo e Diagnóstico e o Desempenho. Essa hipótese pode ser parcialmente suportada, uma vez que, conforme verificado anteriormente, apenas as estruturas de Significação e Dominação apresentaram relação significativa com o Desempenho Estratégico, logo, apenas estas se mostram como mediadoras.

Uma possível explicação para esse resultado está no fato de os sistemas de controle interativo e diagnóstico, que geram a tensão aplicada nesse caso, terem relação direta com as estruturas de significação

e dominação, as quais contribuem para minimizar o efeito da tensão dinâmica sobre o desempenho estratégico e, por conseguinte, otimizar o desempenho estratégico. As características dos sistemas, e, portanto, da tensão inerente a eles, afetam diretamente a constituição dessas estruturas, de modo que a ordem social gerada nesse contexto, tem impacto sobre a formulação e aplicação de estratégias na organização. Como justificativa para a não aceitação da Legitimação como mediadora dessa relação, cita-se Conrad (2005), a partir do qual pode-se inferir uma maior proximidade desse pilar para com os sistemas de crenças e de limites. Essas características mais distantes das alavancas de controle interativo e diagnóstico levam esse pilar a não atuar na materialização desses controles em componentes da ordem social, e, portanto, não afetar sua relação com o desempenho estratégico.

## 4.2 Discussão dos resultados

As análises estatísticas mostraram que as quatro alavancas de controle do modelo de Simons (1995) estão presentes nas cooperativas componentes da amostra de pesquisa. Esses resultados se assemelham com os encontrados por Pletsch et al. (2016), que também investigou o modelo de Simons (1995) no contexto das cooperativas agropecuárias, com algumas distinções. No estudo em questão, os autores buscaram entender como as alavancas eram utilizadas na criação e gestão das tensões dinâmicas inerentes a elas em um estudo de caso aplicado à uma cooperativa. Nos seus resultados os autores determinaram que os sistemas de controle interativo e diagnóstico eram os mais importantes para a empresa e que os sistemas de crenças e de limites, apesar de existentes em um contexto formal, não eram aplicados na prática pela empresa. Widener (2007) ajuda a explicar esse fato ao considerar as alavancas de crenças e de limites mais como elementos direcionadores das demais alavancas do que como elementos ativos no processo decisório propriamente ditos. Esses elementos existem, mas não são utilizados na prática decisória pelos gestores.

Em outros contextos, a relação das alavancas de controle com o desempenho foi investigada por Henri (2006), Widener (2007), Oyadomari et al (2011) e Oyadomari, Pedrique, Bido e Rezende (2014). O primeiro trabalho identificou a existência da relação entre os sistemas interativos e diagnósticos com o desempenho em empresas canadenses, tendo a aprendizagem organizacional como efeito de mediação. Já o trabalho de Widener (2007) investigou a relação das quatro alavancas do modelo de Simons (1995) com o desempenho, encontrando que as alavancas influenciam de forma indireta no desempenho das organizações. Já Oyadomari et al (2011) e Oyadomari et al. (2014) investigaram a influência dos controles interativos e diagnósticos no desempenho, no primeiro caso com a intermediação de capacidades estratégicas em empresas privadas, e no segundo com a intermediação da aprendizagem gerencial e das decisões gerenciais influenciadas pelos controles em organizações de saúde, tendo encontrado em ambos os casos resultados válidos que confirmam a influência das alavancas de controle na performance das organizações.

A aplicação dos sistemas e a existência de tensão dinâmica inerente aos SCG das organizações confirma o estudo de Simons (1995), que considera a existência das alavancas de controle funcionando concomitantemente, de forma interdependente, processo que gera as tensões dinâmicas. Essas tensões são capazes de auxiliar na formação da ordem social das cooperativas analisadas, conforme evidenciado nos resultados do estudo. Heinicke et al. (2016) encontraram que a associação das alavancas, gerando tensão, atua de forma importante para a construção de uma cultura organizacional, achado que se mistura aos resultados do presente, uma vez que as estruturas sociais são também um fator cultural das

organizações. Outro estudo que serve de base para o presente, Chenhall (2003), vê os SCG como ferramentas ativas, que influenciam nas ações dos indivíduos. Essa visão dos SCG auxilia a explicar como as tensões dinâmicas inerentes às alavancas de controle atuam na construção dos pilares da estruturação, e conseqüentemente, no desempenho estratégico das cooperativas.

Como já mencionado, nota-se um alinhamento das definições das alavancas de controle com os pilares da estruturação. Contudo, não se encontrou resultado válido entre a estrutura de Legitimação com nenhuma das tensões dinâmicas. Esse fato fica mais evidente ao se analisar a não existência de relação válida entre a Legitimação e a Tensão de Crenças e Limites, construtos esses que, segundo Busco (2009) e Macistosh e Scapens (1990), possuem alinhamento em duas definições, uma vez que o pilar da Legitimação se baseia no direcionamento das ações e construção de uma cultura comum na organização por meio do estabelecimento de normas e valores formais, que delimitam o comportamento aceitável dos membros.

Nos resultados de Widener (2007) e Pletsch et al. (2016) pode-se perceber os sistemas de crenças e de limites mais como direcionadores para a construção dos sistemas interativo e diagnóstico, de modo que as normas e condutas sociais não são direcionados diretamente por eles, mas sim pelos objetivos buscados pela organização. Isso explica o porquê dessa tensão não ter uma relação válida com esse pilar, representado pela aplicação de normas e sanções para legitimar condutas e ações.

Esse alinhamento entre as definições da tensão entre controles interativos e diagnósticos e os pilares da Significação e Dominação, e a relação válida esperada se dá com base no estudo de Macohon (2015). O autor encontrou que os pilares da estruturação atuam como mecanismos de assimilação das ferramentas de contabilidade de gestão, pois a aplicação de um sistema de gestão na empresa materializa os objetivos deste no contexto social da organização. Essa relação é corroborada pelos resultados do presente estudo, e pauta a definição dessas estruturas como mediadoras da relação entre as tensões e o desempenho. Essa relação se baseia inicialmente no trabalho de Simons (1995), o qual determina seu modelo de alavancas de controle como focado na criação de capacidades estratégicas. Esse enfoque foi testado de forma empírica, inicialmente, por Henri (2006), que determinou que os sistemas de controle interativo e diagnóstico, e a tensão inerente a eles, atuam na constituição das capacidades estratégicas, capacidades essas relacionados ao desempenho estratégico. Essa relação foi testada e confirmada ainda pelos estudos de Widener (2007) e Acquah (2013), reforçando os achados da pesquisa.

Esses relacionamentos demonstram a noção dos SCG como instrumentos de poder. Giddens (2003) considera que as relações humanas constituem relação de poder. Isso é testado e confirmado por Busco (2009), que encontra os mecanismos de contabilidade de gestão como um recurso de poder na constituição de uma ordem social. O autor também coloca que é necessário algum tipo de ordem ou poder para que uma ordem social se constitua. Isso corrobora o achado deste estudo dos SCG como mecanismos constituintes da ordem social. Esses achados tornam-se mais evidentes dado o objeto pesquisado, as cooperativas agropecuárias. Estas são organizações associativistas, que prezam pela isonomia entre os membros, contudo, o estudo evidencia a existência de relações de poder entre os gestores e demais funcionários, pela lente da Teoria da Estruturação. Tal resultado comprova o teorizado por Giddens (2003) e exposto por Busco (2009) da necessidade de poder inerente às relações humanas, bem como da ação dos SCG como meios de poder, conforme Macistosh e Scapens (1990). Contudo, o presente estudo não dispõe de meios para uma análise mais aprofundada desse resultado.

## 5. CONCLUSÃO

Com base nos dados e discussões apresentados anteriormente, chega-se as conclusões do estudo. Foi realizada uma pesquisa survey, com aplicação de questionários nas cooperativas agropecuárias. Essas foram escolhidas pela sua representatividade no cenário econômico brasileiro. Após uma série de etapas de coleta de dados (e-mail, LinkedIn e telefone), obteve-se um total de 70 respostas, as quais foram tabuladas e analisadas por meio da Modelagem de Equações Estruturais, pelo método PLS. Os resultados encontrados foram utilizados como base para responder ao problema de pesquisa e alcançar o objetivo do artigo, que era verificar a influência da estruturação na relação entre as tensões dinâmicas e o desempenho estratégico.

Como meio de responder ao problema foram formuladas uma série de hipóteses. As primeiras, H1 e H2, versavam sobre a relação entre as tensões dinâmicas e os pilares da estruturação. Para testar essa hipótese, foi construído um índice para a mensuração das tensões dinâmicas, pautado na oposição dos sistemas de crenças e limites e de controle interativo e diagnóstico. Nesse contexto, houve a rejeição de H1, uma vez que a tensão entre os controles de crenças e limites não apresentou relação válida com os pilares da estruturação. Por sua vez, a tensão de controle interativo e diagnóstico apresentou validade na relação, de modo a se aceitar sua validade.

A hipótese H3, sobre a relação entre os pilares da estrutura e o desempenho, foi parcialmente aceita, uma vez que apenas as estruturas de Significação e Dominação apresentaram relação válida. Já H4 e H5, por sua vez, buscavam a relação de mediação das estruturas sociais na relação entre as tensões e o desempenho. Dessa forma, H4 foi rejeitada, pois não houve uma alteração na relação entre a tensão de crenças e limites e o desempenho após a inclusão dos pilares da estruturação no modelo teórico. Da mesma forma, se aceitou parcialmente H5, pois apesar de ter havido a alteração na relação entre a tensão de controles interativo e diagnóstico e o desempenho, a estrutura de Legitimação não se mostrou como mediadora, por não apresentar uma relação válida com o Desempenho estratégico. Esses resultados confirmam o alinhamento esperado entre as alavancas de controle e os pilares da estruturação, pautados nos conceitos teóricos congruentes vistos entre os construtos analisados.

No entanto, houveram algumas dificuldades no percurso da pesquisa. A principal diz respeito à coleta de questionários, devido à baixa adesão das cooperativas em participar da pesquisa, e recusa destas na transmissão de informações. Como limitação teórica, se teve principalmente a falta de estudos anteriores abordando as relações propostas pelo estudo, com a dificuldade em se pautar tais relações em conceitos e dados pré-existentis.

Já como principais contribuições da pesquisa, se tem a obtenção de dados sobre o relacionamento entre as alavancas de controle do modelo de Simons (1995) com as estruturas da Teoria da Estruturação de Giddens (2003), relacionamento este que avança a literatura existente na temática das alavancas de controle e que pode ser melhor explorado por estudos futuros. Outra contribuição do estudo à teoria e aplicabilidade empírica está na construção de um novo índice para a mensuração das tensões dinâmicas, o qual pode ser explorado e utilizado por novos estudos. Também se tem o resultado da presença de relações de poder nas cooperativas, que reforça a necessidade de novos estudos no campo da política e sociologia voltadas à contabilidade de gestão.

Já como contribuição prática do estudo, a relação encontrada entre os pilares de significação e as alavancas de controle pode ser útil para gestores e usuários se pautarem no momento de definição dos

desenhos dos controles gerenciais em suas empresas. Sabendo-se o efeito social que os controles componentes de cada uma das alavancas de controle possuem, bem como o resultado do balanceamento das tensões dinâmicas para a criação desse efeito, os gestores podem delimitar mudanças ou reformulações nos controles gerenciais utilizados, de modo a direcionar a criação ou o reforço de um dos pilares da estruturação que melhor convenha às necessidades da organização. Também as relações válidas encontradas para com o desempenho estratégico servem como base para os gestores efetuarem tal atividade, focando esforços nas relações que possibilitem melhores resultados desse tipo de desempenho.

Como sugestões de novos estudos, cita-se a necessidade de verificar a correlação entre as alavancas e os pilares da estruturação, uma vez que, dado o método utilizado, o presente estudo limitou-se a uma investigação unidirecional. Ainda nesse sentido, a análise de uma relação endógena entre as alavancas e os pilares também se faz necessária. Também se sugere a aplicação de estudos qualitativos, que busquem compreender de forma mais aprofundada as relações de poder presentes nas cooperativas, pautadas na aplicação dos SCG nestas, bem como estudos qualitativos que busquem compreender de forma mais aprofundada o relacionamento entre as tensões dinâmicas e os pilares da estruturação.

## REFERÊNCIAS

Acquaah, M. (2013). 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*, 4(2), 131-146.

Almeida, D. A. L. C. I., & Beuren, I. M. (2014). Presença dos pilares da teoria da estruturação na controladoria com o processo de convergência contábil. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 22(1), 79-97.

Arjaliès, D.-L. Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24, p: 284-300.

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

Boucaut, R. (2001). Understanding workplace bullying: A practical application of Giddens' structuration theory. *International Education Journal*, 2(4), 65-73.

Buhr, N. (2002). A structuration view on the initiation of environmental reports. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(1), 17-38.

Busco, C. (2009). Giddens' structuration theory and its implications for management accounting research. *Journal of Management & Governance*, 13(3), 249-260.

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

Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.

Chenhall, R. H., & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1-13.

Conrad, L. (2005). A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry. *Critical perspectives on accounting*, 16(1), 1-26.

Defaveri, I. R., Dal Vesco, D. G., & Strassburg, U. (2018). Uso dos SCG no gerenciamento das tensões dinâmicas: uma análise da produção científica em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 12(2), 201-222.

DeSanctis, G., & Poole, M. S. (1994). Capturing the complexity in advanced technology use: Adaptive structuration theory. *Organization science*, 5(2), 121-147.

Diehl, C. A., & de Souza, M. A. (2008). Alavancas de Controle: identificando o alinhamento estratégico. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, (2), 41-66.

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

Englund, H., & Gerdin, J. (2014). Structuration theory in accounting research: Applications and applicability. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 162-180.

Englund, H., Gerdin, J., & Burns, J. (2011). 25 years of Giddens in accounting research: achievements, limitations and the future. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 494-513.

Falkheimer, J. (2007). Anthony Giddens and public relations: A third way perspective. *Public Relations Review*, 33(3), 287-293.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.

Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of marketing research*, 382-388.

Fuchs, C. (2003). Structuration theory and self-organization. *Systemic practice and action research*, 16(2), 133-167.

Giddens, A. (2003). *A constituição da Sociedade*. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes.

Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2014). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage Publications.

Heinicke, A., Guenther, T. W., & Widener, S. K. (2016). An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research*, 33, 25-41.

Helsen, Z., Lybaert, N., Steijvers, T., Orens, R., & Dekker, J. (2016). Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. *Journal of Economic Surveys*, 31(2), 410-435.

Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, organizations and society*, 31(6), 529-558.

Hoque, Z., & Chia, M. (2012). Competitive forces and the levers of control framework in a manufacturing setting: A tale of a multinational subsidiary. *Qualitative research in accounting & management*, 9(2), 123-145.

Junquillo, G. S. (2003). *Conduas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação*. *Revista de Administração Contemporânea*, 7(SPE), 101-120.

Kober, R., Ng, J., & Paul, B. J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, 18(4), 425-452.

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 207-232.

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

Lewis, M. W. (2000). Exploring paradox: Toward a more comprehensive guide. *Academy of Management review*, 25(4), 760-776.

Macintosh, N. B., & Scapens, R. W. (1990). Management accounting and control systems: a structuration theory analysis. *Journal of Management Accounting Research*, 3(3), 131-158.

Macohon, E. D. (2015). Assimilação organizacional de sistemas integrados de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da estruturação. Tese de Doutorado. Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.

Macohon, E. R., & Facin Lavarda, C. E. (2015). A Tríade de Giddens na Pesquisa em Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(3).

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287-300.

Martins, G. D. A. & Theóphilo, C. R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas.

Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2006). A review of the literature on control and accountability. *Handbooks of management accounting research*, 2, 785-802.

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. Pearson Education.

Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and society*, 35(5), 499-523.

Nascimento, J. C. H. B., & Macedo, M. A. S. (2016). Modelagem de Equações Estruturais com Mínimos Quadrados Parciais: um Exemplo da Aplicação do SmartPLS® em Pesquisas em Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (repec)*, 10(3).

Nisiyama, E. K., Oyadomari, J. C. T., Yen-Tsang, C., & de Aguiar, A. B. (2016). O uso dos sistemas de controle gerencial e técnicas de gestão operacional. *Brazilian Business Review*, 13(2), 57.

Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.

Oyadomari, J. C. T. (2008). Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos). 2008 (Doctoral dissertation, Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) -Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo).

Oyadomari, J. C. T., Frezatti, F., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & de Souza Bido, D. (2011). Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da resources-based view. *REAd-Revista Eletrônica de Administração*, 17(2), 298-329.

Oyadomari, J. C. T., de Lacerda Pedrique, A., de Souza Bido, D., & de Rezende, A. J. (2014). Management control use and decisions in Brazilian health organizations: an exploratory study. *Brazilian Business Review*, 11(2), 1-32.

Rajesh, R., Pugazhendhi, S., Ganesh, K., Ducq, Y., & Koh, S. L. (2012). Generic balanced scorecard framework for third party logistics service provider. *International Journal of Production Economics*, 140(1), 269-282.

Raupp, F. M. & Beuren, I. M. (2009) Caracterização da Pesquisa em Contabilidade. In: Beuren, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo, Atlas.

Ringle, C. M., Da Silva, D., & Bido, D. D. S. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 56-73.

Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability—understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, organizations and society*, 10(4), 443-456.

Rosa, C. I. L. F., & da Silva, O. H. (2010). Sucessão familiar e cooperativismo: o caso da cooperativa COOPERVAL. *Revista NUPEM*, 2(2), 153-175.

Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374.

Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.

Stones, R. (2005). *Structuration theory*. John Wiley & Sons, Ltd.

Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185.

Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, 32(7), 757-788.

### Como referenciar

Defaveri, I. R.; Vesco, D. G. D.; Diehl, C. A.; Tolgo, L. A. (2019). A influência da estruturação social entre as tensões dinâmicas e o desempenho estratégico. . *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(2), Maio / Ago.