

CERTIFICADO

Certificamos que o trabalho N° 2256 – TÍTULO Mudança na Estratégia Empresarial e Ajustes no Sistema de Controle: o Efeito da Ignorância Pluralística de autoria de ALCINDO CIPRIANO ARGOLO MENDES; foi apresentado por Pedro Paulo Dalla Brida no XVII Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade realizado entre os dias 29, 30 e 31 de julho de 2020, na modalidade ON-LINE pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP).

São Paulo (SP), 31 de Julho de 2020.

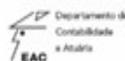


Prof. Dr. Valmor Slomski
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária



Prof. Dr. José Roberto Kassai
Coordenador do XIX USP International Conference in Accounting e
XVI USP de Iniciação Científica em Contabilidade

Realização:



Patrocinadores:



Apoio:



PEDRO PAULO DALLA BRIDA

Universidade Federal de Santa Catarina

ALCINDO CIPRIANO ARGOLO MENDES

Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo

O objetivo desta pesquisa foi verificar a relação entre mudança estratégica e ajustes no desenho do Sistema de Controle Gerencial (SCG), considerando a moderação de um fator psicossocial, denominado Ignorância Pluralística. A Ignorância Pluralística ocorre quando um ou mais indivíduos tomam decisões em grupo contrárias às suas convicções individuais. A motivação desta pesquisa atende chamadas recentes da literatura de SCG, onde os fatores contingenciais têm sido insuficientes para explicar o desenho do SCG adotado pelas empresas. Como método para a pesquisa foi realizado um cenário experimental com 170 estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior. Neste cenário experimental, os participantes representavam um grupo de gestores responsáveis por ajustes no SCG em uma empresa fictícia do setor madeireiro, que estava expandindo seus negócios e em fase de mudança na estratégia, deslocando-se de defensora para prospectora. Os dados coletados foram analisados por meio de modelagem de equações estruturais. Os resultados do estudo mostram que a Ignorância Pluralística modera negativamente a intenção de ajuste dos controles gerenciais, quando há uma má percepção da norma social, provocando uma disfuncionalidade na decisão sobre o ajuste no seu desenho. Desta forma, esta pesquisa contribui com a literatura de controle gerencial pois evidencia de forma empírica como fatores psicossociais podem influenciar em relações contingenciais e mostra como questões comportamentais podem trazer novas explicações sobre a dificuldade do ajuste do SCG em caso de mudanças na estratégia. Também contribui de forma prática com os gestores, evidenciando que em determinadas situações as decisões sobre ajustes no desenho do SCG podem ser dificultadas por fatores comportamentais, além dos contingenciais.

Palavras chave: Controle Gerencial, Planejamento Estratégico, Ignorância Pluralística.

1. INTRODUÇÃO

Diversos tipos de ajustes do Sistema de Controle Gerencial (SCG) têm sido estudados ao longo das últimas décadas. Por exemplo, Chenhall e Morris (1986) e Davila (2000) verificaram alguns tipos de ajustes quanto às características das informações dos relatórios emitidos pelo SCG. Langfield-Smith (1997) mencionou que vários estudos têm centrado na relação entre a estratégia e as medidas para avaliação de desempenho e recompensas. Já Simons (1987) encontrou que empresas com estratégias mais conservadoras, tem vinculado o desempenho com base em medidas financeiras, definidas no orçamento.

No entanto, segundo Thomas (2016), pesquisadores e profissionais vêm encontrando dificuldades para ajustar o SCG em resposta às mudanças na estratégia. Essas dificuldades podem ocorrer em função de disfuncionalidades das atitudes dos indivíduos em decisões de grupo.

Festinger (1954) apresentou o conceito de comparação social, que trata dos processos de influência de opinião em grupos sociais. Segundo a Teoria da Comparação Social, as pessoas buscam o sentido de uniformidade para formação de suas atitudes, quando estão em sociedade. Porém, pesquisadores que sucederam Festinger, retomaram um conceito anterior (Allport, 1924), onde erros de comparação social podem levar um grupo inteiro a uma decisão divergente das suas convicções individuais. A esta situação o psicólogo social Floyd Allport teorizou como Ignorância Pluralística (PI).

Assim, PI pode ser entendida como a explicação de erros de comparação social que levam um ou mais elementos do grupo a desviar sua atitude individual. Miller e McFarland (1987) definem a PI como uma situação que ocorre quando um indivíduo tem um tipo de atitude em público diferente das suas crenças individuais, porque erradamente acredita que a maioria dos seus pares tem uma opinião oposta.

Nesta pesquisa, o objetivo principal é **verificar o efeito da ignorância pluralística no ajuste do desenho, quando da mudança na estratégia**. Halbesleben, Wheeler e Buckley (2007, p. 68) indicam que “quando um (ou mais) indivíduos em uma condição superior, expõe sua opinião, verbalmente ou não, aumenta a probabilidade de ocorrer PI entre os outros membros do grupo”, levando a decisões coletivas divergentes das convicções de cada membro individualmente.

A relação entre mudança na estratégia e ajuste no SCG, é tradicionalmente uma visão funcionalista, pautada na Teoria da Contingência. Porém, como explica Chenhall (2003) muitos dos resultados encontrados em mais de quarenta anos de pesquisas são inconclusivos. Dessa forma, nesse trabalho defende-se a ideia de que fatores psicossociais podem afetar a relação entre mudança na estratégia e ajuste do desenho do SCG, dado que tais ajustes normalmente são decisões tomadas em âmbito coletivo. De acordo com Chenhall (2003, p.161), abordagens não-funcionalistas “poderiam ajudar na elaboração do framework baseado em contingência”.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Ignorância Pluralística

A comparação social é um conceito amplamente utilizado na literatura de psicologia social, e que diz respeito ao comportamento das pessoas em grupos sociais (Festinger, 1954). Em ambientes organizacionais, Halbesleben, Wheeler e Buckley (2007) relatam que grupos de trabalho buscam essas comparações a fim de definir padrões de semelhança. O problema é que, em alguns casos, os fatores subjacentes de comparação levam a erros de avaliação da norma social, gerando situações como a Ignorância Pluralística, em que as pessoas em grupo agem de forma diferente das suas opiniões individuais (Allport, 1924; Katz & Allport, 1931; Schanck, 1932; Miller & Mcfarland, 1987; Prentice & Miller, 1993).

Quando um (ou mais) indivíduo desse grupo é visto em uma condição superior, aumenta a probabilidade de que o grupo incorra em uma situação de Ignorância Pluralística (Miller &

Mcfarland, 1987; Halbesleben, Wheeler & Buckley, 2007). Isso pode ser explicado pelo efeito da minoria influente (Moscovici, Sherrard & Heinz, 1976; Moscovici & Nemeth, 1974, Moscovici & Personaz, 1980; Maass & Clark, 1984) em que a situação de superioridade de um ou mais elementos do grupo, faz com que haja uma distorção na comparação social, e alguns (ou todos) membros do grupo suprimem sua opinião por acreditar que a maioria do grupo possui um pensamento divergente do seu.

No âmbito dessa pesquisa, significa dizer que, quando um dos membros do alto escalão estiver em uma condição superior e resistente aos ajustes, poderá influenciar a decisão de mudança no SCG, por causa do efeito da minoria influente. Essa teoria dá suporte ao problema inicial dessa pesquisa que é analisar por que os gestores do alto escalão, coletivamente têm apresentado dificuldades para ajustar o SCG, mesmo que individualmente acreditem que os ajustes sejam necessários.

Neste caso, o efeito da minoria influente poderá moderar a relação entre mudança na estratégia e os ajustes no desenho do SCG. Na presente pesquisa, com base na literatura de *Top Management Time* (por exemplo, Hambrick & Mason, 1984) foi utilizado o fator experiência como variável moderadora aos ajustes do desenho do SCG.

2.2 Mudança Estratégica

A estratégia empresarial pode ser vista como a determinação de objetivos a longo prazo e a consequente destinação dos recursos para um plano de ação na direção desses objetivos (Chandler, 1962). Mintzberg (1978) divide estratégias em pretendidas, que são as diretrizes explícitas, a priori, e estratégias conforme evoluídas, consistências a posteriori, sendo uma sequência de decisões que exibe uma consistência ao longo do tempo. Já Dent (1990, p. 5) diz que “tradicionalmente, a estratégia é vista como uma declaração de intenções, ou um plano, às vezes formalizado em uma declaração de missão, objetivos e ações pretendidas”. Assim, as empresas buscam na sua estratégia, formalizada ou não, para realizar seus objetivos da forma mais eficiente possível, a fim de se tornarem mais competitivas no mercado onde atuam.

Alguns autores buscam classificar as estratégias de acordo com as várias situações enfrentadas pelas empresas, procurando determinar certos padrões (Porter, 1980; Miller & Friesen, 1982; Gupta & Govindarajan, 1984; Miles, Snow, Meyer & Coleman, 1978).

Miles et al (1978) propõem uma estrutura teórica que facilita o processo dinâmico de adaptação das empresas a ambientes turbulentos, composto por dois elementos: um modelo geral desse processo e as tipologias organizacionais. O modelo geral do processo adaptativo é chamado pelos autores de ciclo adaptativo, que consiste em responder simultaneamente três problemas que englobam as diversas escolhas que os gerentes têm de fazer em situações de incerteza: o problema empreendedor, o problema da engenharia e o problema administrativo.

Tendo em vista o ciclo adaptativo, foi formulado tipologias no qual as organizações podem usar para responderem os três problemas, sendo que cada uma delas apresenta formas diferentes de solucioná-los. A tipologia Defensora tem como objetivo fechar e se concentrar em uma parte, um nicho, do mercado de bens ou serviços, examinando maneiras de produzir e distribuir bens e serviços de forma mais eficiente possível. A tipologia Prospectora tem seu foco em explorar mercados dinâmicos, buscando novas oportunidades e inovações, adicionando sistematicamente novos produtos ou serviços no mercado. Os Analisadores são o ponto médio entre Prospectores e Defensores, procurando seguir a liderança dos principais Prospectores, investindo em produtos que sua viabilidade já foi demonstrada e ao mesmo tempo tem estabilidade e eficiência operacional em suas áreas estáveis de produtos e mercado. O Reativo é um quarto tipo de tipologia que é inconsistente na adaptação ambiental, respondendo com agressividade quando alguma mudança acontece (Miles, Snow, Meyer & Coleman, 1978).

Ocorre que, o ambiente de atuação das empresas é dinâmico, dotado de incertezas e mudanças. Além das incertezas, fatores como características dos gestores também podem

influenciar na estratégia (Boeker, 1997; Grønhaug & Falkenberg, 1990; Antoniou & Ansoff, 2004; Miles & Snow, 1984; Helfat & Martin, 2015; Johnson, 1992). Boeker (1997) relata que a migração de gestores de uma empresa a outra faz com que gestores levem suas experiências passadas e tentem implementar na nova empresa. Grønhaug e Falkenberg (1989) demonstram que os gerentes da equipe estratégica tendem a focar sua atenção mais em atividades internas do que em concorrentes e outras forças externas, desse modo, ignoram oportunidades e ameaças importantes, resultando em ações inadequadas para a empresa. Antoniou e Ansoff, (2004) apresentam métodos para resolver os decorrentes problemas na relação entre gerência e tecnologia, o que influencia na mudança estratégica em decorrentes oportunidades e riscos. Para ter um sistema estratégico de gerenciamento de recursos humanos eficaz, Miles e Snow (1984) afirma que é preciso que os gerentes do departamento de recursos humanos necessitem ter certo conhecimento com todos os serviços de controle de funcionários e terem entendimento em planejamento estratégico.

Helfat e Martin (2015) identificaram três pilares centrais das capacidades gerenciais dinâmicas que fornece a capacidade de direcionamento da mudança estratégica: cognição gerencial, capital social e capital humano. As evidências empíricas selecionadas mostram que a cognição gerencial impacta na mudança estratégica e no desempenho comercial, o capital social beneficia a mudança estratégica na forma de diversificação e aquisições e o capital humano não prejudica nada (Helfat & Martin, 2015). Johnson (1992) relata a dificuldade que executivos seniores têm para implementar mudanças estratégicas significativas em suas organizações, pois possuem medo do desconhecido e da incerteza, o que os deixa apreensivos quanto a aplicação de novas estratégias.

Os conselhos das empresas também podem afetar a mudança estratégica, de forma direta ou indiretamente (Westphal & Fredrickson, 2001; Haynes & Hillman, 2010). Foi comprovado nos estudos de Westphal e Fredrickson (2001) que, quando a empresa apresenta baixo desempenho, o conselho apresenta uma estratégia a partir de suas experiências individuais e contratam novos CEO's que compartilham a mesma experiência para facilitar a implantação dessa estratégia. Haynes e Hillman (2010) provam que conselhos mais heterogêneos são mais propensos a encorajar mudanças de estratégias passadas e que a presença de um CEO poderoso modera as relações entre o capital do conselho e mudança estratégica.

Alguns setores empresariais receberam atenção especial de certos autores em relação a mudança na estratégia (Porter, 1989; Snow, Miles & Coleman Jr, 1992; Denis, Lamothe & Langley, 2001; Porter, 2001; Meier, Roy & Seliger, 2010). Porter (1989) apresenta quatro conceitos de estratégias corporativas que empresas diversificadas usam atualmente. Snow, Miles e Coleman Jr (1992) trazem maior clareza sobre os problemas das organizações em rede e especulam seu futuro. Denis, Lamothe e Langley (2001) identificaram quatro fatores que contribuem para a estabilização da mudança estratégica em empresas pluralistas. Porter (2001) argumenta que as empresas tradicionais devem aplicar a internet em suas estratégias comuns e que empresas ponto com devem buscar sua própria estratégia, únicas e sem cópias. O estudo de Meier et al (2010) em organizações públicas mostra que as relações de contingências propostas por Miles et al (1978) não são válidas.

Vários avanços ocorreram na literatura com base no artigo de Miles et al (1978) (Thomas & Ramaswamy, 1996; Sabherwal & Chan, 2001; Slater, Olson & Hult, 2006; DeSarbo, Anthony Di Benedetto, Song & Sinha, 2005; Brunk, 2003). Os testes empíricos feitos no estudo de Thomas e Ramaswamy (1996) aprovam as hipóteses de que os prospectores e defensores seriam liderados por equipes de gestão diferentes e que empresas que alinham o perfil dos gerentes com os requisitos das estratégias terão desempenho melhor, sendo que essa variação no desempenho é maior do que idade da empresa, tamanho e composição da indústria. Sabherwal e Chan (2001) mostram que o alinhamento da estratégia de negócios com a estratégia de Sistema de Informação melhora o desempenho de empresas Prospectoras e Analisadoras,

mas não ocorre mudança em Defensoras. Slater, Olson e Hult (2006) analisam como as variações nos processos de formação de estratégias influenciam o desempenho dentro das quatro orientações estratégicas pró ativas, as quais são: prospectores, analisadores, defensores diferenciados e defensores de baixo custo. DeSarbo et al (2005) reavaliam e aprimoram a pesquisa de Miles et al (1978), concluindo que capacidades e fatores ambientais se inter-relacionam com o tipo estratégico, conclusão que não fica explícita no trabalho original, criando uma nova classificação das empresas que eles consideram "derivativas" das originais. Brunk (2003), usando sua experiência nas empresas em que trabalhou, demonstra a importância de considerar os insights de Miles et al (1978) para os frequentes problemas enfrentado pelas empresas.

Alguns autores buscam formas de obter vantagem competitiva usando a mudança na estratégia (Miles, Snow & Miles, 2007; Christensen & Bower, 1996; Fjeldstad, Snow, Miles & Lettl 2012). Segundo Miles, Snow e Miles (2007), para os EUA recuperarem a competitividade global é preciso mudanças nos valores das empresas, sendo cada vez mais estimulada pela crescente indignação pública sobre o comportamento ganancioso e egoísta da maioria dos altos executivos americanos. Christensen e Bower (1996) sugerem que para empresas retomarem sua liderança, perdida com uma mudança tecnológica, é preciso tomar iniciativas de mudança estratégica que visam direções diferentes daquelas em que seus clientes estão envolvidos. Fjeldstad et al (2012) propõem um esquema arquitetural orientado ao funcionário para explicar melhor como funcionam os projetos organizacionais posta pelas empresas para responderem a pressões competitivas.

Por fim, diversos pesquisadores investigaram as consequências após a mudança na estratégia (Bruining, Bonnet & Wright, 2004; Castle, Combe & Khusainova, 2014; Zhao, Calantone & Voorhees, 2018). Após a mudança na estratégia, influenciado pelos buyouts gerenciais, Bruining, Bonnet e Wright (2004) concluíram que para agregar valor ao negócio e a novos desenvolvimentos de mercado, por meio de novos produtos, um dos novos controles gerenciais que a empresa deve adotar é o de crenças. Castle, Combe e Khusainova (2014) desenvolveram um modelo conceitual para mostrar como a influência social impacta nas respostas de uma comunidade online à mudança de estratégia. Zhao, Calantone e Voorhees (2018) mostram que o rebranding tem duas dimensões e que impactam de formas diferentes sobre o valor do acionista. Mudança na estratégia de marca têm efeito mais fortes quando a posição competitiva é desfavorável e mudança de identidade de marca quando deparado com uma alta intensidade, é vista como um sinal negativo (Zhao, Calantone & Voorhees, 2018).

2.3 Sistema de Controle Gerencial

De acordo com Anthony (1965), controle gerencial é definido em termos de garantir o uso dos recursos de forma eficiente e eficaz para realização dos objetivos organizacionais. Buscando remodelar a definição de controle gerencial em relação às empresas contemporâneas, Otley (1994) determina o controle de gerenciamento como uma atividade chave para manter o foco da organização em suas atividades, garantindo assim uma coerência organizacional mesmo em ambientes incertos. Controle gerencial para Merchant e Van der Stede (2007, p.5) são "os processos de organização de recursos e o direcionamento das atividades com a finalidade de alcançar objetivos organizacionais". Por conseguinte, pode-se notar que, mesmo com o passar dos anos, a definição de controle gerencial mantém seu objetivo de conduzir a organização a alcançar seus objetivos, porém, adaptando-se ao ambiente turbulento que as atuais empresas se encontram.

Sistemas de controle gerencial (Management Control System, MCS) são uma ferramenta passiva que fornece informações aos gerentes, tanto do ambiente interno como externo da organização, para a tomada decisão (Chenhall, 2003). Segundo Merchant e Van der Stede (2007, p. 5),

sistemas de controle gerencial inclui todos os dispositivos ou sistemas que os gerentes usam para assegurar que os comportamentos e decisões de seus funcionários sejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização. Os próprios sistemas são comumente referidos como sistemas de controle de gestão.

Há algumas classificações para esse conjunto de dispositivos ou sistemas do MCS. Na revisão de Chenhall (2003), é comentado uma taxonomia para os controles, dividindo-se em controles mecanicistas, abrangendo regras formais, procedimentos rotineiros e padronizados, e controles orgânicos, sendo estes mais ricos em informações, flexíveis e responsivos. Os autores Merchant e Van der Stede (2007, p.16) “distingue os controles baseados no ‘objeto de controle’, que podem focalizar os resultados produzidos (controle de resultados), as ações tomadas (controle de ação) ou os tipos de pessoas empregadas e suas normas e valores compartilhados (pessoal e controle cultural)”. Controles de resultados busca recompensar os funcionários mais talentosos e que trabalham mais, incentivando-os a buscar os melhores resultados para a sua função; o controle de ação tem a forma mais direta de controle pois foca em medidas para assegurar que o funcionário cumpra as ações requisitada pela organização; o controle de pessoal busca selecionar, treinar e disponibilizar recursos e oportunidades ao empregados com foco em construir um sentimento de auto monitoração, no qual o funcionário motiva-se sempre a fazer um bom trabalho, comprometendo-se com a organização; por fim, controle cultural compõe-se de normas e valores sociais a fim de criar comportamentos organizacionais para incentivar os funcionários a monitorar e estimular uns aos outros (Merchant & Van Der Stede, 2007).

Existe um grande escopo na literatura em pesquisas relacionando MCS ao contexto organizacional com base na teoria da contingência, principalmente com foco na contabilidade gerencial (Chenhall, 2003). Em sua revisão, Otley (1980) descreve que a abordagem contingencial da contabilidade gerencial se fundamenta na premissa de que não existe um sistema contábil universal que se aplique sem nenhuma restrição a todas as organizações, e sim, a identificar aspectos particulares de sistemas contábeis apropriado a circunstâncias específicas em que as empresas se encontram. De acordo com Ittner e Larker (2001), a contabilidade gerencial passou por várias etapas evolutivas, sendo a segunda, em meados da década de 60, com foco em fornecer informações para o planejamento e controle da gestão. Atualmente, a contabilidade gerencial “evoluiu para abranger uma abordagem mais estratégica que enfatiza a identificação, medição e gestão dos principais fatores financeiros e operacionais do valor para o acionista” (Ittner & Larker, 2001, p.360).

Outra área que teve grande consideração dos pesquisadores foi a relevância de variáveis contextuais adicionais para o MCS, tendo uma em especial que teve grande foco da literatura: o papel da estratégia (Chenhall, 2003). A pesquisa de Simons (1987) sugere evidências que empresas que utilizam diferentes estratégias usam seus sistemas de controle de maneiras diferentes, sendo que empresas prospectoras atribuem grande importância à previsão de dados em sistemas de controle, enquanto as empresas defensoras tendiam a ter poucas mudanças nos seus sistemas. Simons (1990) demonstra que MCS tem um grande atributo em relação a formulação da estratégia, vinculando MCS com vantagem competitiva, através de sistemas de controle de gerenciamento interativos que gerenciam a estratégia e direciona a atenção da organização para ameaças e oportunidades emergentes. Os autores Chenhall e Morris (1995) associam o desempenho aprimorado a interação de processos orgânicos com sistemas de contabilidade gerencial, concluindo que ela é mais forte em entidades empreendedoras do que conservadoras. Abernethy e Brownell (1999) através de seus estudos previram que, em meio a um redirecionamento estratégico, o desempenho das organizações seria melhorado se o orçamento fosse usado de forma interativa. Bedford, Malmi e Sandelin (2016), através de

abordagens de controle de gerenciamento como pacote e como sistema, examinam combinações de controles que são eficazes em diferentes contextos estratégico. São Paulo, 29 to 31 July 2020

Por fim, Goebel e Weißenberger (2016) examinam como os diferentes controles gerenciais se relacionam com a eficácia do MCS e ao comprometimento organizacional, e como essa relação afeta o desempenho organizacional. O estudo indicou que, em um nível organizacional, os mecanismos de controle gerencial informais (pessoal e cultural) influenciaram positivamente na eficácia do MCS e no comprometimento organizacional, resultando a um desempenho organizacional superior. Em relação aos mecanismos de controle gerencial formais (resultado e ação), somente foi suportado na pesquisa um aumento na eficácia do MCS associados aos controles de ação (Goebel & Weißenberger, 2016).

3. METODOLOGIA

3.1 Características metodológicas

Quanto aos objetivos, a pesquisa se classifica como explicativa. Gil (2010) se refere a pesquisas explicativas àquelas que buscam verificar fatores para ocorrência de determinados fenômenos. Raupp e Beuren (2003, p. 82) ensinam que “por explicar a razão e o porquê das coisas, esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade”. Já Andrade (2002), descreve que além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, pesquisas explicativas procuram identificar seus fatores determinantes.

Quanto aos procedimentos, a presente pesquisa caracteriza-se como experimental. Segundo Malhotra et al. (2005, p. 161), uma pesquisa experimental ocorre quando “o pesquisador, manipula ou controla uma ou mais variáveis independentes, e em seguida, observa os efeitos que essas variáveis manipuladas têm sobre as variáveis dependentes, enquanto controlam a influência de variáveis externas”.

Por fim, quanto a abordagem do problema essa pesquisa caracteriza-se como quantitativa. Segundo Creswell (2010, p. 25), “a decisão sobre a escolha de um projeto, seja ele qualitativo, quantitativo ou misto, deve refletir as concepções que o pesquisador traz para o estudo, os procedimentos de investigação e os métodos específicos de coleta, análise e interpretação dos dados”.

3.2 Características do experimento

Foi criado um cenário experimental, onde uma empresa do setor de madeiras modifica sua estratégia que era defensora para prospectar novos mercados, diversificar seus clientes e produtos, além de flexibilizar a produção para atender vários tipos de encomenda. O experimento foi realizado com estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma instituição de ensino superior, onde eles se colocaram na condição de gestores em uma reunião de diretoria. As características dos participantes do experimento, podem ser observadas na Tabela 1.

Tabela 1 Características dos participantes.

Características	Grupo de Controle	Grupo Experimental
Homens	45	36
Mulheres	43	46
TOTAL	88	82
Média de Idade	23,3	22,9

Fonte Elaborado pelos autores.

Dois motivos foram considerados para realização do experimento com estudantes. O primeiro, é que os estudantes teriam um ambiente mais controlado em termos experimentais, não sendo influenciados pela cultura diversificada no ambiente empresarial. O segundo motivo,

foi que o principal objetivo da pesquisa era verificar o efeito da Ignorância Pluralística, segundo autores de pesquisa social (por exemplo, Halbeslebe, Wheeler & Buckley, 2007), investigar o fenômeno em ambiente real é muito difícil não interferir no próprio fenômeno.

3.3 Técnicas de análise

Inicialmente foi realizado os testes não paramétricos de *Mann-Whitney* com objetivo de verificar se havia realmente diferença entre o grupo de controle e o grupo experimental. Segundo Bussab e Moretin (2010), os testes não-paramétricos, de *Mann-Whitney* também chamados de teste livres de distribuição, são indicados em caso de duas amostras independentes e a única exigência é que as variáveis sejam provenientes de escala ordinal ou quantitativa. Segundo Fávero et al. (2009), o teste de *Mann-Whitney* é uma alternativa quando a suposição da normalidade não é atendida, sendo similar ao teste-t para dados paramétricos.

Na sequência, foram utilizadas equações estruturais, com auxílio do software SMART-PLS, para comparação dos modelos teóricos dos dois grupos. Cabe ressaltar que no modelo havia uma variável independente (mudança na estratégia) e quatro variáveis dependentes correspondentes aos controles de resultado, ação, pessoal e cultural. No grupo experimental, foi adicionado ao cenário da reunião de gestores, o fato de um dos gestores ser mais experiente e possivelmente ser contrário aos ajustes do desenho do SCG.

4. RESULTADOS

Na busca pelo entendimento do efeito da Ignorância Pluralística no desenho do sistema de controle gerencial, foi manipulado um cenário de mudança na estratégia no sentido de defensor para prospector, com base nos estudos de Mendes (2017). O primeiro passo foi verificar se não havia diferença na percepção entre os participantes do grupo de controle e do grupo experimental. Os resultados dos testes não paramétricos de *Mann-Whitney* indicam que não houve diferença estatística significativa, ($Sig > 0,05$), conforme Tabela 2.

Esse resultado foi importante porque mostrou que para os dois grupos de participantes não houve diferenças na interpretação do cenário de mudança na estratégia em nenhum dos aspectos considerados nas quatro questões. Significa dizer que para as características de atuação no mercado (ME1), diversificação de clientes (ME2), diversificação de produtos (ME3) e flexibilização da produção (ME4), os participantes dos dois grupos tiveram a mesma percepção.

Tabela 2 Teste U de Mann-Whitney para mudança na estratégia.

Test Statistics ^a				
	ME1	ME2	ME3	ME4
Mann-Whitney U	3572,000	3525,500	3133,500	3241,000
Wilcoxon W	7488,000	7441,500	7049,500	7157,000
Z	-,116	-,263	-1,523	-1,176
Asymp. Sig. (2-tailed)	,908	,793	,128	,239

a. Grouping Variable: índice

Fonte Elaborado pelos autores.

Após a confirmação do cenário de mudança na estratégia foi verificado então no grupo de controle a intensidade percebida sobre como deveria ser ajustado o sistema de controle. O sistema de controle foi dividido em controles de resultado, ação, pessoal e cultural, seguindo a tipologia de Merchant e Van der Stede (2007). Para análise da relação entre a mudança na estratégia e o ajuste do desenho do SCG foi utilizado análise de equações estruturais com os resultados dos dois grupos (controle e experimental).

4.1 GRUPO DE CONTROLE

Desta forma, buscou-se verificar, por meio de equações estruturais, a diferença do ajuste do SCG, para os participantes dos dois grupos, sendo que no grupo experimental, havia a inserção do efeito da Ignorância Pluralística. O primeiro passo foi verificar a confiabilidade do modelo de medição, como recomenda Hair, Hult, Ringle & Sarstedt (2016). Com o auxílio do software SMART-PLS, foi verificado a confiabilidade das medidas utilizadas no modelo de medição, conforme Tabela 3.

A primeira medida de consistência interna observada foi o CR (*Composite Reliability*). Percebe-se que o conjunto de medidas de cada construto apresentou um CR superior a 0,7, como recomendado por Nunally & Bernstein, (1994). Em seguida foi observado a validade convergente, por meio do AVE (*Average Variance Extracted*) que indica o quanto da variância das medidas é explicada no construto. Em todos os constructos o AVE foi superior a 0,5 como recomendado por Hair et al. (2016).

Tabela 3 Validade interna (grupo de controle).

Constructos	CR	AVE
Mudança na estratégia	0.800	0.575
Controle de Resultado	0.838	0.566
Controle de Ação	0.817	0.530
Controle de Pessoal	0.851	0.590
Controle Cultural	0.845	0.647

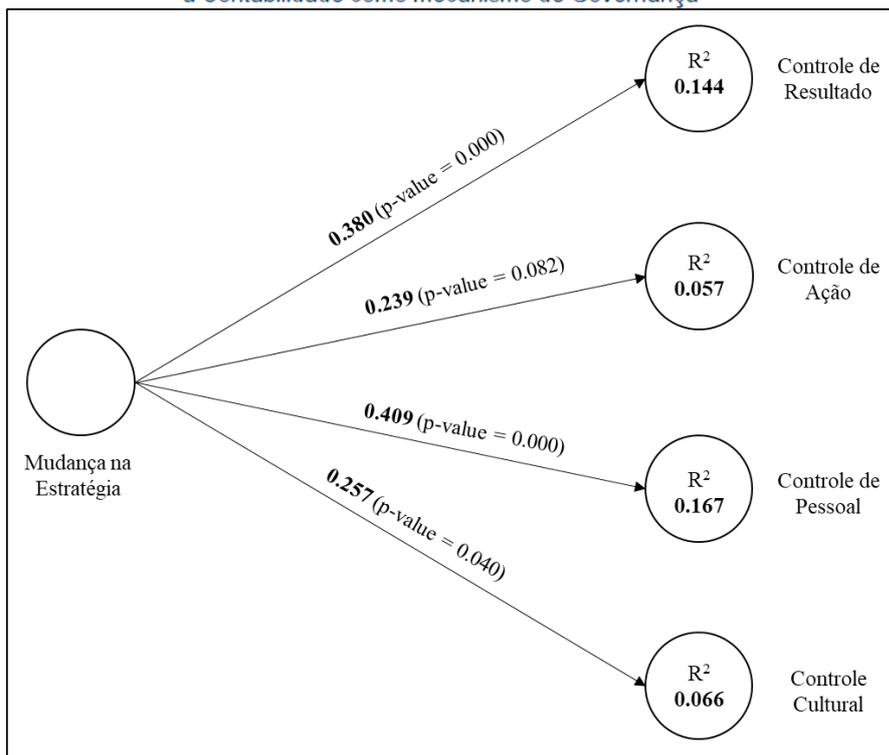
Fonte Elaborado pelos autores.

Por fim, como medida de confiabilidade do modelo de mediação foi verificada a validade discriminante, por meio do critério de *Fornell-Larker Criterion*. Verificou-se que cada constructo era diferente em seu poder explicativo no modelo proposto.

Após verificada a confiabilidade dos modelos, passou-se então à interpretação do modelo estrutural. Primeiro é apresentado o modelo do grupo de controle sem a interferência da influência da Ignorância Pluralística, conforme indicado na Figura 1. Pode-se observar que o cenário de mudança na estratégia de defensor para prospector tem relação positiva com todos os tipos de controle, provocando ajustes no desenho do SCG.

Os controles de pessoal e de resultados foram os mais ajustados apresentando coeficientes de 0.409 e 0.380, coeficiente de determinação de 0.167 e 0.144, respectivamente. O cenário de mudança na estratégia provoca, na percepção dos participantes, um ajuste menor no controle cultural e de ação. O controle cultural apresenta significância a 95% e um coeficiente de 0.257, enquanto o controle de ação é significativo apenas 90% de confiança, com um coeficiente de 0.239.

Figura 1 Modelo da Pesquisa - Grupo de Controle.



Fonte Elaborado pelos autores.

4.2 GRUPO EXPERIMENTAL

Após a realização do experimento para o grupo de controle, foi feito procedimento semelhante com a inserção do efeito da Ignorância Pluralística no cenário de ajuste do desenho do SCG (grupo experimental). Novamente foi utilizado para análise o modelo de equações estruturais. As análises do modelo de medição indicam que o *Compositio Reliability* e o *Average Variance Extracted*, estão acima de 0,7 e 0,5 respectivamente, como pode ser visto na Tabela 4.

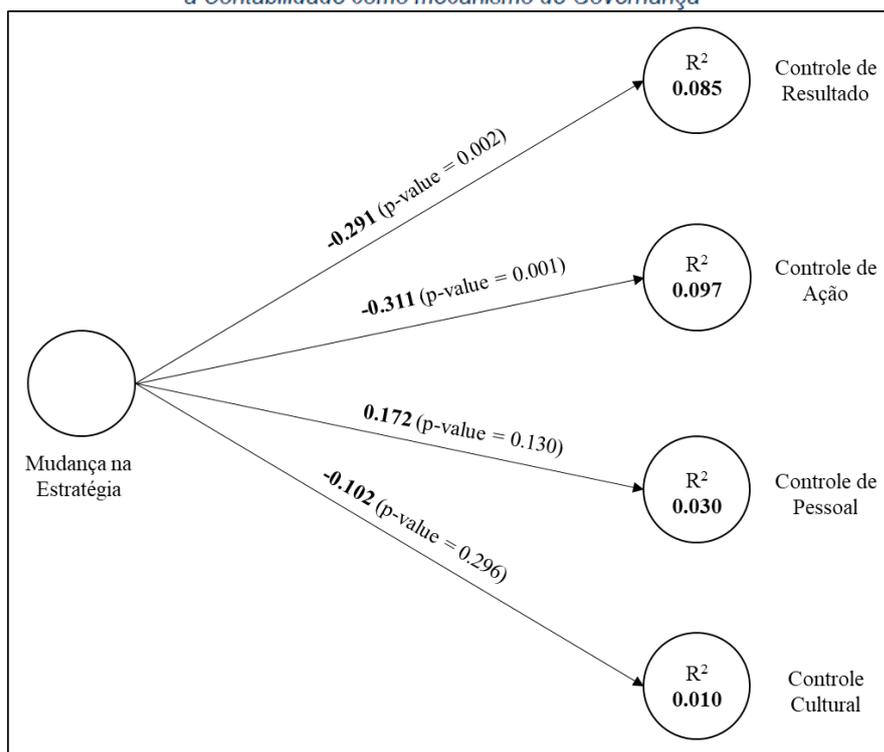
Tabela 4 Validade interna (grupo experimental).

Constructos	CR	AVE
Mudança na estratégia	0.802	0.576
Controle de Resultado	0.754	0.507
Controle de Ação	0.856	0.598
Controle de Pessoal	0.813	0.521
Controle Cultural	0.812	0.595

Fonte Elaborado pelos autores.

Quanto ao modelo estrutural, conforme Figura 2, pode-se observar que houve muitas mudanças, se comparados com o grupo de controle. Em primeiro lugar observa-se que, com exceção do controle de pessoal, os demais coeficientes entre a mudança na estratégia e ajustes no SCG ficaram negativos. Significa dizer, que os participantes percebem que o efeito da Ignorância Pluralística pode modificar a relação de ajuste do desenho do SCG. Além disso, não se observa significância para as relações entre mudança na estratégia e ajuste nos controles de pessoal (p-value = 0,082) e controle cultural (p-value = 0,296).

Figura 2 Modelo da Pesquisa - Grupo experimental.



Fonte Elaborado pelos autores.

Também se observa que o poder explicativo do modelo modificou com redução de todos os coeficientes de determinação. Com o efeito da Ignorância Pluralística o R² de todos os controles foi menor em relação ao grupo de controle.

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o cenário experimental, onde foi manipulado a variável mudança na estratégia, foi observado que ao mudar da posição de defensor na direção de prospector, o desenho do sistema de controle gerencial é ajustado, como consolidado na literatura sobre contingência (Itner & Larcker, 2001; Chenhall, 2003; Goebel & Weißenberger, 2016). No entanto, os resultados desta pesquisa mostram que essa relação sofre influência do efeito da Ignorância pluralística. Quando um grupo de respondente foi colocado em situação de dúvida sobre a possibilidade de o grupo concordar com esses ajustes, ele reduz a intensidade com que acredita nos ajustes, mesmo individualmente pensado de forma divergente.

Na Teoria da Ignorância Pluralística indica que, quando um fator coloca um dos indivíduos em condição especial, os demais indivíduos do grupo podem fazer uma avaliação equivocada da norma social e deslocar sua opinião na direção da norma observada. No experimento realizado, foi colocado um dos gerentes como mais experiente e contrário aos ajustes, o que fez com que os participantes acreditassem que seus pares iriam modificar a sua decisão em relação aos ajustes do desenho do SCG. Ao acreditar, equivocadamente na opinião de influência dos seus pares, os gestores tendem a deslocar a sua opinião de não ajustar o desenho do SCG, possibilitando ocorrer assim a Ignorância Pluralística.

Os resultados desta pesquisa contribuem para a literatura de controle gerencial, pois indica de forma empírica como fatores psicossociais podem influenciar em relações contingenciais. Autores como Chenhall (2003) e Otley (2016) já apontavam que questões comportamentais deveriam ser incorporadas nas pesquisas sobre o sistema de controle gerencial. No entanto, ainda são poucas as pesquisas que têm buscado esses aspectos (Thomas, 2016).

Além disso, do ponto de vista prático, os resultados indicam que em decisões colegiadas onde os diretores possuem o mesmo nível hierárquico, há uma tendência de se buscar referências para definição da norma social (Nemeth, 1986). Nesta tendência, podem ocorrer disfuncionalidade de decisão em grupo, gerando dificuldades para ajustes do desenho do SCG. Neste trabalho, foi mostrado um cenário experimental de mudança na estratégia. No entanto, são vários as relações contingenciais que podem ser influenciadas por aspectos psicossociais. Espera-se com esta pesquisa, despertar a atenção de pesquisadores para a inclusão de variáveis comportamentais em estudos de controle gerencial.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 24(3), 189-204.
- Allport, F. H. (1924). *Social psychology*.
- Andrade, A. (2002). *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação*. 5ª edição. São Paulo: Atlas Editora.
- Antoniou, P. H., & Ansoff, H. I. (2004). Strategic management of technology. *Technology Analysis & Strategic Management*, 16(2), 275-291.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis [by]*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.
- Boeker, W. (1997). Executive migration and strategic change: The effect of top manager movement on product-market entry. *Administrative science quarterly*, 213-236.
- Bruining, H., Bonnet, M., & Wright, M. (2004). Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, 15(2), 155-177.
- Brunk, S. E. (2003). From theory to practice: Applying Miles and Snow's ideas to understand and improve firm performance.
- Bussab, W. de O., & Moretin, P. A. (2010). *Estatística básica*. 6 ed. São Paulo: Saraiva.
- Castle, N. W., Combe, I. A., & Khusainova, R. (2014). Tracing social influence in responses to strategy change in an online community. *Journal of Strategic Marketing*, 22(4), 357-375.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure: History of the industrial enterprise*. MIT Press.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 16-35.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. E. I. G. A. N. (1995). Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega*, 23(5), 485-497.

- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Christensen, C. M., & Bower, J. L. (1996). Customer power, strategic investment, and the failure of leading firms. *Strategic management journal*, 17(3), 197-218.
- Creswell, J. W. (2010). Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto; tradução Magda Lopes. *Porto Alegre: Artmed*.
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, organizations and society*, 25(4-5), 383-409.
- Denis, J. L., Lamothe, L., & Langley, A. (2001). The dynamics of collective leadership and strategic change in pluralistic organizations. *Academy of Management journal*, 44(4), 809-837.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, organizations and society*, 15(1-2), 3-25.
- DeSarbo, W. S., Anthony Di Benedetto, C., Song, M., & Sinha, I. (2005). Revisiting the Miles and Snow strategic framework: uncovering interrelationships between strategic types, capabilities, environmental uncertainty, and firm performance. *Strategic management journal*, 26(1), 47-74.
- Fávero, L. P. L., Belfiore, P. P., Silva, F. L. D., & Chan, B. L. (2009). Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões.
- Festinger, L. (1954). A theory of social comparison processes. *Human relations*, 7(2), 117-140.
- Fjeldstad, Ø. D., Snow, C. C., Miles, R. E., & Lettl, C. (2012). The architecture of collaboration. *Strategic management journal*, 33(6), 734-750.
- Gil, A. (2010). Como Elaborar projetos de pesquisa, 5ª Edição. *São Paulo: Editora Atlas*.
- Goebel, S., & Weißenberger, B. E. (2017). Effects of management control mechanisms: Towards a more comprehensive analysis. *Journal of Business Economics*, 87(2), 185-219.
- Grønhaug, K., & Falkenberg, J. (1990). Organizational success and success criteria: Conceptual issues and an empirical illustration. *Scandinavian Journal of Management*, 6(4), 267-284.
- Gupta, A. K., & Govindarajan, V. (1984). Build, hold, harvest: Converting strategic intentions into reality. *Journal of Business Strategy*.
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2016). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). *Sage publications*.
- Halbesleben, J. R., Wheeler, A. R., & Buckley, M. R. (2007). Understanding pluralistic ignorance in organizations: application and theory. *Journal of Managerial Psychology*.
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of management review*, 9(2), 193-206.
- Haynes, K. T., & Hillman, A. (2010). The effect of board capital and CEO power on strategic change. *Strategic Management Journal*, 31(11), 1145-1163.

Helfat, C. E., & Martin, J. A. (2015). Dynamic managerial capabilities: Review and assessment of managerial impact on strategic change. *Journal of management*, 41(5), 1281-1312.

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of accounting and economics*, 32(1-3), 349-410.

Johnson, G. (1992). Managing strategic change—strategy, culture and action. *Long range planning*, 25(1), 28-36.

Katz, D., Allport, F. H., & Jenness, M. B. (1931). Students' attitudes; a report of the Syracuse University reaction study.

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

Maass, A., & Clark, R. D. (1984). Hidden impact of minorities: Fifteen years of minority influence research. *Psychological Bulletin*, 95(3).

Malhotra, N. K. (2005). Introdução à pesquisa de marketing. *São Paulo: Prentice Hall*.

Meier, H., Roy, R., & Seliger, G. (2010). Industrial product-service systems—IPS2. *CIRP annals*, 59(2), 607-627.

Mendes, A. C. A. (2017). Mudança na estratégia e ajustes no desenho e uso dos sistemas de controle gerencial: uma análise sob a perspectiva da teoria da ignorância pluralística. Dissertação de doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.

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

Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., & Coleman Jr, H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of management review*, 3(3), 546-562.

Miles, R. E., & Snow, C. C. (1984). Designing strategic human resources systems. *Organizational dynamics*, 13(1), 36-52.

Miles, R. E., & Snow, C. C. (2007). Organization theory and supply chain management: An evolving research perspective. *Journal of operations management*, 25(2), 459-463.

Miller, D., & Friesen, P. H. (1982). Innovation in conservative and entrepreneurial firms: Two models of strategic momentum. *Strategic management journal*, 3(1), 1-25.

Miller, D. T., & McFarland, C. (1987). Pluralistic ignorance: When similarity is interpreted as dissimilarity. *Journal of Personality and social Psychology*, 53(2).

Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management science*, 24(9), 934-948.

Moscovici, S., & Nemeth, C. (1974). Social influence: II. Minority influence.

Moscovici, S., Sherrard, C. & Heinz, G. (1976). Social influence and social change. *London: Academic Press*.

- Moscovici, S., & Personnaz, B. (1980). Studies in social influence: V. Minority influence and conversion behavior in a perceptual task. *Journal of Experimental Social Psychology*, 16(3), 270-282.
- Nemeth, C. J. (1986). Differential contributions of majority and minority influence. *Psychological review*, 93(1).
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). Psychological theory.
- Otley, D. T. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3-4), 289-299.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, 45-62.
- Porter, M. (1980). Competitive strategy. *New York: The Free Press*.
- Porter, M. E. (1989). From competitive advantage to corporate strategy. *Readings in strategic management*, 234-255.
- Porter, M. E. (2001). Strategy and the Internet. *Harvard business review*, 62-78.
- Prentice, D. A., & Miller, D. T. (1993). Pluralistic ignorance and alcohol use on campus: some consequences of misperceiving the social norm. *Journal of personality and social psychology*, 64(2), 243.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2003). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 76-97.
- Sabherwal, R., & Chan, Y. E. (2001). Alignment between business and IS strategies: A study of prospectors, analyzers, and defenders. *Information systems research*, 12(1), 11-33.
- Schanck, R. L. (1932). A study of a community and its groups and institutions conceived of as behaviors of individuals. *Psychological Monographs*, 43(2).
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, organizations and society*, 12(4), 357-374.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, organizations and society*, 15(1-2), 622-645.
- Slater, S. F., Olson, E. M., & Hult, G. T. M. (2006). The moderating influence of strategic orientation on the strategy formation capability–performance relationship. *Strategic Management Journal*, 27(12), 1221-1231.
- Snow, C. C., Miles, R. E., & Coleman Jr, H. J. (2000). Managing 21st century network organizations. *Technology, Organizations, and Innovation: Critical Perspectives on Business and Management*.
- Thomas, A. S., & Ramaswamy, K. (1996). Matching managers to strategy: further tests of the Miles and Snow typology. *British Journal of Management*, 7(3), 247-261.

"a Contabilidade como mecanismo de Governança"

Thomas, T. F. (2016). Motivating revisions of management accounting systems: An examination of organizational goals and accounting feedback. *Accounting, Organizations and Society*, 53, 1-16.

Westphal, J. D., & Fredrickson, J. W. (2001). Who directs strategic change? Director experience, the selection of new CEOs, and change in corporate strategy. *Strategic Management Journal*, 22(12), 1113-1137.

Zhao, Y., Calantone, R. J., & Voorhees, C. M. (2018). Identity change vs. strategy change: the effects of rebranding announcements on stock returns. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 46(5), 795-812.