



REUNIR:
Revista de Administração,
Ciências Contábeis e
Sustentabilidade

www.reunir.revistas.ufcg.edu.br



ARTIGO ORIGINAL

Estrutura dos Sistemas de Controle Gerencial como um pacote aplicado em Clubes Poliesportivos

Framework Management Control Systems as a package applied in Multisport Clubs

Estructura de los Sistemas de Control de Gestión como un paquete aplicado en Clubes Multideportivos

Eduardo José Navas Coutinho¹, Ana Lúcia Fonte de Souza Vasconcelos², Liliane Cristina Segura³ & Renan Barabanov de Assis⁴

PALAVRAS-CHAVE

Clube Poliesportivo;
Sistemas de
Controle Gerencial;
Terceiro Setor.

Resumo: Embora o sistema de clubes para a organização de esportes de elite esteja desaparecendo em alguns lugares, ainda é uma maneira popular para organizar os eventos esportivos e recreativos, e alguns clubes continuam comprometidos em servir aos associados como uma organização esportiva de alto rendimento. Esta pesquisa aplicada tem como objetivo validar a aderência dos controles gerenciais propostos pelo modelo dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote à luz do estudo de Malmi e Brown (2008), em Clubes Poliesportivos. O procedimento técnico é método do estudo de caso único, aplicado em um Clube Poliesportivo pelo critério de relevância nacional e internacional, para a explicação do fenômeno contemporâneo, dentro de seu contexto real. Pesquisa com abordagem qualitativa, de caráter exploratório e descritivo, mediante coleta de dados por meio da análise de documentos, observações e entrevistas semiestruturadas com questões abertas às pessoas chave da gestão e através do protocolo apresentado para o estudo de caso foram elaborados quadros para cada componente do pacote de SCG com o encadeamento das evidências e testes de triangulação. Os dados apontam que os controles gerenciais do Clube possibilitam os gerentes em atuar para que os funcionários executem as atividades de acordo com os objetivos da organização e mostram que há conectividade entre eles conforme comparação dos achados empíricos mapeados com a Teoria, concluindo que os controles gerenciais em Clubes Poliesportivos podem funcionar de acordo com os SCG como um pacote.

¹ Universidade Presbiteriana Mackenzie, e-mail: dudunavas@hotmail.com

² Universidade Presbiteriana Mackenzie, e-mail: ana.vasconcelos@mackenzie.br

³ Universidade Presbiteriana Mackenzie, e-mail: liliane.segura@mackenzie.br

⁴ Universidade de São Paulo, e-mail: renan.assis@usp.br

KEYWORDS

Management Control Systems; Multisport Club; Third Sector.

Abstract: *Although the sport club system for the organization of elite sports is disappearing in some places, it is still a popular way to organize sporting and recreational events, and some clubs remain committed to serving members as a high-performance sports organization. This applied research aims to validate the adherence of management controls proposed by the Framework Management Control Systems (MCS) as a package in the light of the study by Malmi and Brown (2008), in Multisport Clubs. The technical procedure is a single case study method, applied in a Multisport Club by the criterion of national and international relevance, for the explanation the contemporary phenomenon within its real context. Research with a qualitative approach, exploratory and descriptive, by data collection through the analysis of documents, observations and semi-structured interviews with open questions to key management people and through the protocol presented for the case study, tables were elaborated for each component of the MCS as a package with the linking of evidence and triangulation tests. The data indicate that the Club's management controls enable managers to act so that employees perform activities according to the objectives of the organization and show that there is connectivity between them as compared to the empirical findings mapped with Theory, concluding that the management controls in Multisport Clubs can work according to the MCS as a package.*

PALABRAS CLAVE

Club Multideportivo; Sistemas de Control de Gestión; Tercer Sector.

Resumen: *Aunque el sistema de clubes para la organización de deportes de élite está desapareciendo en algunos lugares, sigue siendo una forma popular de organizar eventos deportivos y recreativos, y algunos clubes siguen comprometidos a servir a los miembros como una organización deportiva de alto rendimiento. Esta investigación aplicada tiene como objetivo validar la adhesión de los controles de gestión propuestos por el modelo de Sistemas de Control de Gestión (SCG) como un paquete a la luz del estudio realizado por Malmi y Brown (2008), en Clubes Multideportivos. El procedimiento técnico es un método de estudio de caso único, aplicado en un Club Deportivo por el criterio de relevancia nacional e internacional, para la explicación del fenómeno contemporáneo dentro de su contexto real. Investigación con enfoque cualitativo, exploratorio y descriptivo, mediante recolección de datos a través del análisis de documentos, observaciones y entrevistas semiestructuradas con preguntas abiertas a gerentes clave y a través del protocolo presentado para el estudio de caso, se elaboraron tablas para cada componente del SCG como un paquete con la vinculación de pruebas y pruebas de triangulación. Los datos indican que los controles de gestión del Club permiten a los gerentes actuar para que los empleados realicen las actividades de acuerdo con los objetivos de la organización, y muestran que existe conectividad entre ellos en comparación con los hallazgos empíricos registrados con la Teoría, concluyendo que los controles de gestión en los Clubes Multideportivos pueden funcionar de acuerdo con el SCG como un paquete.*

Introdução

Embora o sistema de clubes para a organização de esportes de elite esteja desaparecendo em alguns lugares, ainda é uma maneira popular para organizar os eventos esportivos e recreativos, e alguns clubes continuam comprometidos em servir aos associados como uma organização esportiva de alto rendimento. Os clubes costumam organizar equipes e academias para jovens, ligas recreativas para adultos e eventos sociais como jantares e festas para os seus associados. Essas organizações são caracterizadas como associações sem fins lucrativos. As estruturas do clube, da liga e de torneios surgiram em resposta a mudanças nas amplas estruturas sociais e abordam questões específicas do segmento, como o aperfeiçoamento da governança (Masteralexis et al., 2012).

O entendimento da estrutura de gestão dos clubes é importante para auxiliar os gestores no aperfeiçoamento dos controles gerenciais de modo a orientar seus funcionários na execução das tarefas para atingir os objetivos definidos para a organização. Pelas entidades participantes no ambiente esportivo possuem características legais, negócios e práticas de mercado particulares e muitas vezes complexas, os conhecimentos históricos de como as estruturas de gestão esportiva foram concebidas e de suas relações com a sociedade no passar dos anos, se fazem necessários por estarem diretamente relacionados.

De acordo com Malmi e Brown (2008), o termo “pacote” é empregado porque na maioria das organizações contemporâneas há vários Sistemas de Controle Gerencial (SCG), e se todos esses foram projetados e coordenados intencionalmente, podem chamar todos os sistemas de SCG. No entanto, o conceito de um pacote aponta para o fato de que sistemas diferentes são frequentemente introduzidos por diferentes grupos de interesse em diferentes momentos, então os controles em sua totalidade não devem ser definidos holisticamente como um sistema único, mas sim como um pacote de sistemas. Segundo Malmi e Brown (2008), o conceito de SCG (ou MCS, sigla em inglês para *Management Control Systems*) deve ser considerado a partir de uma nova tipologia para os SCG estruturada em torno de um pacote de cinco grupos: cultural, planejamento, cibernético, remuneração e recompensa, administrativo, a qual baseia-se na distinção entre tomada de decisão e controle, e aborda os controles que os gerentes usam para direcionar o comportamento dos funcionários, com objetivo de melhoria da governança e contribuindo no aspecto da profissionalização do relacionamento entre diretoria, conselheiros, conselho fiscal, auditoria independente e associados (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa [IBGC], 2015), conforme explicam Anthony e Govindarajan (2011) que, controle gerencial é o processo pelo qual os gestores de todos os níveis garantem que as pessoas supervisionadas por eles possam implementar suas estratégias pretendidas, ou seja, o controle gerencial requer a coordenação entre indivíduos.

Nesse sentido, a motivação desta pesquisa para estudar o pacote dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG),

conceito criado por Otley (1980) também decorre de chamamentos frequentes para estudar o fenômeno (Chenhall, 2003; Dent, 1990; Fischer, 1998; Flamholtz, Das & Tsui, 1985; Malmi & Brown, 2008). Outras razões para o estudo como pacote, é que, os SCG não operam isoladamente (Malmi & Brown, 2008), e podem contemplar controles gerenciais, além de controles focados em sistemas formais relacionados à contabilidade, como por exemplo, os controles administrativo e cultural (Malmi & Brown, 2008).

Estudos anteriores como o de Magro, Gorla e Lavarda (2014), estudaram os sistemas de controle de desempenho como um pacote em empresas nacionais da região Sul, como contraponto aos sistemas convencionais de controle que enfatizam informações individuais do planejamento, orçamento e medidas de desempenho. O objetivo do estudo foi identificar como é utilizado o sistema de controle de desempenho em organizações por meio de uma abordagem de pacote de controle, e para isso realizou um estudo de caso em duas organizações. Os resultados do estudo indicam que as organizações utilizam do sistema de controle de desempenho como um pacote e os gestores participam da sua elaboração e execução, e que os elementos do pacote do sistema de controle de desempenho são utilizados com força e coerência pela gestão das organizações.

Outro estudo, faz uma análise à luz de teorias administrativas dos modelos organizacionais nos clubes sócio esportivos, onde Barros (2016), com foco em como são tomadas as decisões de gestão, com o objetivo principal de identificar, descrever e comparar os aspectos do processo de gestão da área de esportes dos clubes sócio esportivos, considerando a administração voluntária dos diretores que fazem parte do quadro de associados, considerada essencial para a sobrevivência política, cultural, social e esportiva, aliadas à gestão profissional dos gerentes, líderes e demais colaboradores contratados como funcionários do clube, que presumivelmente se utilizam de processos modernos de gestão para manter o equilíbrio econômico e esportivo dos clubes. Os resultados encontrados na pesquisa com seis clubes sócio esportivos da cidade de São Paulo indicam que o planejamento estratégico, usualmente adotado no mundo corporativo fazendo com que as empresas pensem no futuro, como um plano plurianual, não chegou a estes clubes que ainda se organizam com o planejamento de curto prazo, com base no orçamento anual, e as tomadas de decisões são concebidas de acordo com as condições orçamentárias e não seguem o rito encontrado nas teorias da administração.

Já o estudo de Assis (2017), colabora com um amplo estudo sobre a governança em clubes, e em seu trabalho aborda as diferenças entre os modelos de clubes, e também do formato das ligas, em que a estrutura organizacional das competições tem adquirido importância, e por isso as ligas de futebol europeias têm adotado o modelo dos esportes de cooperativismo dos Estados Unidos (EUA), passando do controle das associações e federações nacionais adotados na Europa e América do Sul, para o gerenciamento de franquias adotados nos EUA. Apesar da discussão estar no

ambiente de clubes de futebol, a extensão da aplicabilidade do estudo para clubes poliesportivos, federações, confederações e outras ligas esportivas, é válida pelo contexto da adoção, por ser um sistema de gestão top-down, com políticas e diretrizes partindo de cima para baixo.

Dentre os *frameworks* existentes temos o GECON de Catelli (1992), *Performance Measurement* de Otley (2005), *Levers of Control* de Simons (1995, 2000), *Integrative Strategic Performance Measurement Systems* de Chenhall (2005), *Management Control Systems as a package* de Malmi e Brown (2008). Como contribuição prática, este estudo buscou validar a aderência dos controles gerenciais em clubes poliesportivos, pelo modelo de Malmi e Brown (2008), sendo o *framework* um modelo teórico, um arcabouço conceitual, que descreve o funcionamento e os relacionamentos de variáveis de um fenômeno complexo. As mudanças nos controles levaram a elaboração de processos que motivem o quadro funcional na execução das estratégias de forma mais eficiente, como também, evidenciar o compromisso com a responsabilidade e austeridade no uso dos recursos dos associados e público, levar às orientações estratégicas para obtenção contínua por benefícios, produtividade, e a construção dos lastros necessários e redução dos custos nas operações e investimentos da entidade.

O objetivo deste trabalho é validar a aderência dos controles gerenciais propostos pelo modelo dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote à luz do estudo de Malmi e Brown (2008), em Clubes Poliesportivos. Para atingir o propósito de pesquisa, foi desenvolvido atividades de categorização e análise de interação entre os controles gerenciais nas dimensões: cultural, planejamento, cibernético, remuneração e recompensa, e administrativo; praticados em um Clube Desportivo, pelo critério de relevância nacional e internacional, para a explicação do fenômeno contemporâneo, dentro de seu contexto real. Este estudo está dividido em quatro sessões, sendo a primeira uma apresentação sobre o tema e sua relevância prática, a segunda com os fundamentos teóricos sobre os sistemas de controle gerencial como um pacote na ambientação dos clubes poliesportivos, a terceira apresenta-se a metodologia e por fim a quarta com os resultados e análises da integração dos controles como pacote seguida da conclusão e considerações para continuidade dos estudos.

Este estudo traz inovação aos gestores e melhorias na comunicação com os Conselheiros e Associados pelo direcionamento dos atos de gestão com as diretrizes institucionais do Clube (fortalecimento dos propósitos) relacionados com a gestão dos recursos para atendimento às estruturas organizacionais do Clube. Contribui por ser fonte de pesquisa da sociedade, outros clubes, federações, confederações na elaboração de um modelo de estrutura de governança, estrutura organizacional, políticas e procedimentos considerando a questão cultural do segmento e acompanhamento de desempenho financeiro, não financeiro e híbridos do Clube. Também contribui para a informação dos patrocinadores, órgãos públicos, pela

aderência aos controles administrativos com foco na transparência, *compliance* (estar em acordo com o que regem as autoridades e suas necessidades) e *accountability* (prestação de contas); funcionários, atletas, torcidas com a interdependência dos controles com o planejamento estratégico e operacional do Clube e entidades sem fins lucrativos de outros segmentos, para contribuição com os desafios encontrados na pesquisa para este segmento.

Elementos teóricos da pesquisa

Esta sessão apresenta os fundamentos teóricos sobre a contabilidade gerencial, na sequência aborda os sistemas de controle gerencial como um pacote na ambientação do setor de atuação da unidade de análise deste estudo de caso, especificamente no ambiente dos clubes. Segundo Drucker (1994, p. 14), em seu estudo da administração moderna, menciona que todas as instituições sem fins lucrativos têm algo em comum: “são agentes de mudança humana. Seu ‘produto’ é um paciente curado, uma criança que aprende, um jovem que se transforma em um adulto com respeito próprio, isto é, toda uma vida transformada”.

Aqui são apresentados por meio da teoria dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), a integração das técnicas para auxiliar os gestores a direcionar o comportamento dos empregados em executar as tarefas no objetivo da organização, ou seja, assegurar que os gestores e os empregados entendam as ações específicas exigidas deles para alcançar os objetivos organizacionais, e comunicar os resultados das ações para toda a organização (Horngren, Sundem & Stratton, 2010).

Estudos anteriores

Na revisão dos estudos antecedentes que abordam os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote, não foi identificado trabalhos científicos específicos no segmento clubístico publicados nos principais periódicos nacionais e internacionais nas áreas de controladoria e gestão estratégica, mas a seguir, apresentam-se o resumo dos estudos que abordaram o desenho dos SCG de Malmi e Brown (2008) destacando os principais resultados da pesquisa relacionada ao objeto de estudo.

Magro et al. (2014), estudaram os sistemas de controle de desempenho como um pacote em empresas nacionais da região Sul como contraponto aos sistemas convencionais de controle que enfatizam informações individuais do planejamento, orçamento e medidas de desempenho. O objetivo do estudo foi identificar como é utilizado o sistema de controle de desempenho em organizações por meio de uma abordagem de pacote de controle, e para isso realizou um estudo de caso em duas organizações. Os resultados do estudo indicam que as organizações utilizam do sistema de controle de desempenho como um pacote e os gestores participam da sua elaboração e execução, e que os elementos do pacote do sistema de controle de desempenho são utilizados com força e coerência pela gestão das organizações.

Barros (2016), faz uma análise à luz de teorias administrativas dos modelos organizacionais nos clubes

sócio esportivos, com foco em como são tomadas as decisões de gestão, com o objetivo principal de identificar, descrever e comparar os aspectos do processo de gestão da área de esportes dos clubes sócio esportivos, considerando a administração voluntária dos diretores que fazem parte do quadro de associados, considerada essencial para a sobrevivência política, cultural, social e esportiva, aliadas à gestão profissional dos gerentes, líderes e demais colaboradores contratados como funcionários do clube, que presumivelmente se utilizam de processos modernos de gestão para manter o equilíbrio econômico e esportivo dos clubes. Os resultados encontrados na pesquisa com seis clubes sócio esportivos da cidade de São Paulo indicam que o planejamento estratégico, usualmente adotado no mundo corporativo fazendo com que as empresas pensem no futuro, como um plano plurianual, não chegou a estes clubes que ainda se organizam com o planejamento de curto prazo, com base no orçamento anual, e as tomadas de decisões são concebidas de acordo com as condições orçamentárias e não seguem o rito encontrado nas teorias da administração.

Gestão dos clubes brasileiros

Os clubes esportivos inicialmente foram desenvolvidos pela aristocracia inglesa no século XVII, e eram aceitos como membros dos clubes apenas políticos e pessoas ricas, e os primeiros clubes simplesmente organizavam eventos esportivos únicos ou competições anuais para os associados. No século XIX, os clubes padronizaram as regras e organizaram temporadas de competições esportivas. A corrida de cavalos foi um dos primeiros esportes transformados pelo sistema de gestão de clubes, e na sequência, outros esportes ingleses, como críquete, rúgbi, boxe e futebol adotaram uma estrutura de gestão de clubes similares (Masterallexis, Barr & Hums, 2012).

Os clubes brasileiros centenários têm a sua origem com os imigrantes europeus de diversas nacionalidades, que primavam pela manutenção cultural de seus países, comprovada pela quantidade de clubes centenários ligados à colônias alemãs, inglesas, italianas e portuguesas existentes até hoje. A Confederação Nacional dos Clubes (FENACLUBES) (2020) informa que os clubes mais antigos no Brasil datam do tempo do império, e que a maior parte dos clubes centenários nasceu já durante a República Velha, sobrevivendo à diversas mudanças de regimes políticos do país, atualmente são 279 clubes centenários, atualizados até fevereiro de 2020, demonstram a longevidade desse setor, originados antes mesmo do surgimento do termo Terceiro Setor, o qual agora fazem parte como associações privadas e sem fins lucrativos, sendo um diferencial histórico quando comparado aos demais segmentos.

Os controles gerenciais propostos pelo *Framework Management Control Systems as a package* de Malmi e Brown (2008), pela visão holística em detrimento do uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) de forma isolada, contribui com os clubes que passam por transição no modelo de gestão, para que os objetivos dos funcionários sejam congruentes com os objetivos do Clube, considerando que os elementos de controle cultural,

planejamento, cibernético, remuneração e recompensa, administrativo auxiliem no direcionamento estratégico atual.

Mattar (2013), compara as duas configurações de constituição dos clubes, as associativas e as empresariais, destacando que os clubes-empresas, diferentemente das instituições associativas, clubes sociais esportivos, foram concebidos exclusivamente para a prática esportiva profissional, e que será o foco de sua gestão, e não há, portanto, qualquer atividade adicional que compartilhe os esforços dos gestores, como acontece com as atividades sociais e recreativas dos clubes sociais esportivos, e por isto, ainda comparando as duas formas a partir do modelo de constituição das instituições esportivas, as concebidas como entidades associativas demandam uma estrutura maior e mais complexa, não por necessidade exclusivamente operacional, mas também por questões políticas, que precisam contemplar quantidade maior de pessoas e atividades, apresentando maior quantidade de divisões, níveis, cargos e funções, resultando em uma estrutura menos ágil e mais burocrática.

Os objetivos dos clubes podem variar de acordo com o seu momento, pois fatores como interesses políticos, financeiros, entre outros, provocam alterações nos objetivos, porém os clubes possuem estatuto interno que rege sobre as normas da associação, objetivos estatutários e a missão da organização (Gomes, 2001), no entanto, o planejamento estratégico deve ser um processo contínuo desenvolvido de acordo com o interesse do quadro associativo, e é neste contexto, que para atender as expectativas, a aderência dos controles gerenciais ao modelo de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote, auxiliam os gerentes em fazer que os funcionários trabalhem no mesmo objetivo da organização, independentemente da individualidade de cada clube.

Sistemas de controle gerencial como um pacote

Conforme Malmi e Brown (2008), a contabilidade gerencial é mais focada nas técnicas, enquanto o controle gerencial é mais amplo e pode ser entendido como um processo de gestão, envolvendo definição de metas e aspectos comportamentais, que inclui atividades utilizadas para garantir que o comportamento e decisões dos funcionários sejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização.

A contabilidade gerencial tem o objetivo de fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização (Anthony & Welsch, 1981), identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório (Hansen & Mowen, 1997), medir e reportar as informações financeiras e não-financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização (Horngren, Foster, Datar, Rajan, & Ittner, 2009), processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais (Horngren et al., 2010).

Observa-se que a contabilidade gerencial fornece a

técnica de gestão, e o controle gerencial o processo de gestão, que inclui os componentes que integram a estrutura para que os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) possam ser exercidos. Existe um interesse crescente em como os controles gerenciais operam juntos como um pacote de mecanismos inter-relacionados (Ferreira & Otley, 2009). Controle gerencial inclui todos artefatos, sistemas, regras, práticas, valores e outras atividades utilizadas para assegurar que o comportamento e decisões dos empregados sejam consistentes com os objetivos organizacionais e estratégias. (Malmi & Brown, 2008), abordam a relação destes conceitos com o objeto do estudo.

O estudo dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote envolve o desafio de definir claramente o conceito para SCG, que inclui distinguir os SCG dos sistemas de informação para tomada de decisões, o dilema de se focar no controle e não no apoio à decisão, o que os SCG de fato controlariam entre comportamento humano e artefatos, e em que nível, se organização, unidades de negócio, gerenciamento ou indivíduo (Malmi & Brown, 2008). Um outro conceito para Sistemas de Controle Gerencial (SCG) é dado por Merchant e Otley (2006, p.785), “em termos gerais, um sistema de controle gerencial é projetado para ajudar uma organização a se adaptar ao ambiente em que ela é definida e a entregar os principais resultados desejados pelos grupos de partes interessadas”.

A congruência dos conceitos acima, está contextualizada com a contribuição de Merchant e Van der Stede (2007, p.8):

São as pessoas da organização que fazem as coisas acontecerem. Os controles administrativos são necessários para evitar as possibilidades de que as pessoas façam algo que a organização não quer que elas façam ou deixem de fazer algo que deveriam fazer Se todos os funcionários pudessem sempre ser confiáveis para fazer o que é melhor para a organização, não há necessidade de SCG.

A compreensão para o conceito dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) pode ser aprimorada com a definição de Abernethy e Chua (1996, p. 573), que colocam os SCG como uma “combinação de mecanismos de controle projetados e implementados pela administração para aumentar a probabilidade de que os atores organizacionais se comportem de maneira consistente com os objetivos da coalização organizacional dominante”.

Os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) ainda não têm um conceito unânime para as suas definições, classificações e escopo, mas observa-se que mesmo com diferentes definições, o objetivo dos SCG é oferecer informações úteis para o planejamento, monitoramento, avaliação das atividades organizacionais, tomada de decisões, assim como para influenciar o comportamento dos funcionários a alinhar os objetivos da organização (Santos & Lunkes, 2018).

Flamholtz et al. (1985, p.36), definem que controles organizacionais são “tentativas da organização de aumentar a probabilidade de que indivíduos e grupos se comportarão de maneiras que levem ao alcance dos objetivos organizacionais”, e sistema de controles organizacionais são “técnicas e processos para alcançar a congruência de metas

que podem ser projetados para todos os níveis de influência comportamental: indivíduos, pequenos grupos, subunidades formais e a organização como um todo”.

Malmi e Brown (2008) contribuem para esclarecer este impasse com a definição que para os sistemas, regras, práticas, valores e outras atividades de gerenciamento postas em prática para direcionar o comportamento do funcionário devem ser chamados de controles gerenciais. Se estes forem sistemas completos, ao contrário de uma regra simples, eles devem ser chamados de Sistemas de Controle Gerencial (SCG), enquanto que para os sistemas de contabilidade projetados para apoiar a tomada de decisões em qualquer nível organizacional, mas que deixam o uso desses sistemas sem monitoramento, não devem ser chamados de SCG, em vez disso, denominados Sistemas de Contabilidade Gerencial.

O termo “pacote” é empregado porque na maioria das organizações contemporâneas há vários Sistemas de Controle Gerencial (SCG), e se todos esses foram projetados e coordenados intencionalmente, podem chamar todo os sistemas de SCG. No entanto, o conceito de um pacote aponta para o fato de que sistemas diferentes são frequentemente introduzidos por diferentes grupos de interesse em diferentes momentos, então os controles em sua totalidade não devem ser definidos holisticamente como um sistema único, mas sim como um pacote de sistemas (Malmi & Brown, 2008).

A tipologia conceitual de Sistemas de Controle Gerencial como um pacote, com base no trabalho de Malmi e Brown (2008) está apresentada no Quadro 1.

Quadro 1
Framework Management Control Systems as a package

Cultural						
Grupo		Valores			Símbolos	
Planejamento		Cibernético				
Planejamento Estratégico	Planejamento Operacional	Orçamento	Controles financeiros	Controles não financeiros	Controles híbridos	Remuneração e Recompensa
Administrativo						
Estrutura de Governança		Estrutura Organizacional			Políticas e Procedimentos	

Fonte: Malmi e Brown (2008, p. 291) (tradução dos autores).

A tipologia é resultado de aproximadamente quatro décadas de pesquisa analisando e sintetizando os estudos de Chenhall (2003), Dent (1990), Fischer (1998), Flamholtz et al. (1985), Langfield-Smith e Kim (1997), Otley (1980) e Simons (1995), e a concepção analítica dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote fornece uma concepção bastante ampla, mas parcimoniosa para o estudo empírico do fenômeno. A força do modelo proposto está no amplo escopo dos controles nos SCG como um pacote, ao invés da profundidade da discussão sobre sistemas individuais.

Malmi e Brown (2008) explicam a tipologia representada no Quadro 1, em que os controles culturais são mostrados na parte superior para indicar que são controles amplos, porém sutis. Supõe-se que sejam lentos para mudar, fornecendo, assim, um quadro contextual para

outros controles. No meio da figura estão os controles de planejamento, cibernético e remuneração e recompensa, presume-se que estes estejam intimamente ligados em muitas organizações contemporâneas e são apresentados em ordem temporal da esquerda para a direita. Por último, na parte inferior estão os controles administrativos, que criam a estrutura, a política e procedimentos na qual o planejamento, o cibernético e o controle de remuneração e recompensa são exercidos. Cada elemento que constitui o pacote dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) está explicado no Quadro 2.

Quadro 2.

Descrição dos Sistemas de Controle Gerencial como um pacote por elemento

Descrição	Componentes
Cultural	
Os valores, crenças e normas sociais que são estabelecidas influenciam o comportamento dos funcionários. (Birnberg & Snodgrass, 1988, Dent, 1990, Pratt & Beaulieu, 1992).	Controles baseados em valores (Simons, 1995), controles de clã (Ouchi, 1979), Símbolos (Schein, 1997).
Planejamento	
Forma ex ante de controle (Flamholtz et al., 1985); primeiro, define os objetivos das áreas funcionais da organização, direcionando o esforço e o comportamento; segundo, fornece os padrões a serem alcançados em relação ao objetivo, deixando claro o nível de esforço e comportamento esperado; em terceiro lugar, permite a congruência alinhando metas entre as áreas funcionais de uma organização, controlando assim as atividades de grupos e indivíduos.	Planejamento de ação - metas e ações para o futuro imediato, normalmente um período de 12 meses, são estabelecidas; tem um foco tático. Planejamento de longo alcance - os objetivos e prazos são estabelecidos; tem um foco mais estratégico ao longo de mais de 12 meses.
Cibernético	
Existem cinco características do controle cibernético (Green e Welsh, 1988). Primeiro, existem medidas que permitem a quantificação de um fenômeno, atividade ou sistema subjacente. Em segundo lugar, existem padrões de desempenho ou metas a serem cumpridos. Em terceiro, há um processo de comparação do resultado das atividades com o padrão. Esta análise de variação resultante do feedback é o quarto aspecto dos sistemas de controle cibernético. Quinto é a capacidade de modificar o comportamento do sistema ou atividades subjacentes.	Orçamentos (Bunce, Fraser, & Woodcock, 1995, Hansen, Othey, & Van Der Stede, 2003), Medidas financeiras (Ittner & Larcker, 1998), Medidas não financeiras (Ittner & Larcker, 1998), Híbridos que contêm medidas financeiras e não financeiras, tais como o <i>Balanced Scorecard (BSC)</i> (Greenwood, 1981, Kondrasuk, 1981, Ittner & Larcker, 1998, Kaplan & Norton, 1997 e 2001, Malina & Selto, 2001).
Remuneração e recompensa	
Motivar e aumentar o desempenho de indivíduos e grupos através da atribuição de recompensas para controlar a direção do esforço, a duração do	Atrair remuneração e/ou recompensa ao alcance de metas (Flamholtz et al., 1985, Bonner & Sprinkle, 2002).

esforço e a intensidade do esforço.	
Administrativo	
Os sistemas de controle administrativo são aqueles que direcionam o comportamento dos funcionários através da organização dos indivíduos (estrutura organizacional), o monitoramento da empresa e a responsabilidade dos funcionários pelo seu comportamento (governança); e através do processo de especificar como tarefas ou comportamentos devem ser executados ou não executados (políticas e procedimentos), (Simons, 1995).	Desenho organizacional e estrutura (Otley & Berry, 1980, Emmanuel, Otley, & Merchant, 2000, Abernethy & Chua, 1996, Alvesson & Karreman, 2004), Estruturas de governança dentro da empresa (Abernethy & Chua, 1996), Procedimentos e políticas (Macintosh & Daft, 1987, Simons, 1995).

Fonte: Adaptado de Malmi e Brown (2008, p. 292) e traduzido pelos autores.

Malmi e Brown (2008), defendem que um dos principais focos da teoria dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote é como projetar os SCG para produzir os resultados desejados pela organização, uma vez que a contabilidade gerencial apresenta controles baseados em contabilidade com foco em sistemas formais, e ainda há compreensão limitada do impacto de outros tipos de controle, a exemplo dos controles culturais e administrativos, e se os controles informais complementam ou substituem cada um dos componentes de controles do pacote em diferentes contextos. O objetivo de abordar a teoria dos SCG como um pacote facilita o entendimento de como criar uma série de controles para apoiar os objetivos organizacionais, controlar as atividades e impulsionar o desenvolvimento organizacional.

Elementos metodológicos da pesquisa

Esta pesquisa tem natureza aplicada por buscar gerar conhecimentos para soluções específicas, com aplicação prática em Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote à luz da teoria de Malmi e Brown (2008) em um Clube Poliesportivo. O método desta pesquisa é indutivo com abordagem qualitativa, aqui categorizada pelo tipo de questão “como”, baseado na interpretação dos fenômenos observados e em seus significados (Yin, 2015). Com técnica exploratória que, segundo Gil (2010), por proporcionar familiaridade com o problema e com vistas a torná-lo mais explícito, auxilia na compreensão do problema, classifica-se quanto aos objetivos por uma pesquisa descritiva, por ser realizada com o objetivo profissional de descrever como funcionam os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) à luz de um modelo de Malmi e Brown (2008).

Escolhas metodológicas

Adotou-se o protocolo concebido por Yin (2015) para o estudo de caso único, em detrimento aos casos múltiplos que exigem uma equipe de colaboradores, tempo e mais recursos financeiros disponíveis, que oferece “vantagem

diferenciada no enfoque de eventos contemporâneos e em condição de exigir pouco ou nenhum controle dos eventos comportamentais” (Yin, 2015, p. 10). O autor destaca que, a relevância desta modalidade é a capacidade de lidar com uma ampla variedade de evidências, como documentos, artefatos, entrevistas e observações enfatizando entendimento do contexto real.

Este estudo dedica-se à observação dos controles gerenciais no Esporte Clube Pinheiros e a sua aderência ao *framework* de Malmi e Brown (2008), e o caminho adotado foi o estudo de caso único, por se adequar às proposições estabelecidas no estudo de Yin (2015) sendo: não existe fórmula, mas a escolha do método de pesquisa depende em grande parte da questão de pesquisa, e quanto mais as questões procuram explicar alguma circunstância presente, mais o método do estudo de caso será relevante; e, cinco justificativas para haver um caso único, que é ter um caso crítico, peculiar, comum, revelador ou longitudinal.

A escolha do modelo de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote de Malmi e Brown (2008) especifica um conjunto claro de proposições e as circunstâncias em que elas são consideradas verdadeiras, o que segundo Yin (2015) justifica o estudo de caso único como teste da teoria (caso crítico), no caso o modelo de Malmi e Brown (2008), cujo estudo de caso pode confirmar, desafiar ou ampliar o modelo.

Uma segunda justificativa para o caso único é quando ele representa um caso peculiar (Yin, 2015), e para isso, o ambiente diversificado do Esporte Clube Pinheiros proporciona o estudo de caso único apropriado para o teste do modelo de Malmi e Brown (2008) em uma única organização com atividades-fim distintas como social, cultural e esportiva.

O presente estudo é delimitado no segmento de clubes, e para isso é abordada as características dos tipos de sociedades clubistas. A organização do esporte se desenvolveu nos últimos 150 anos e continua evoluindo, de diferentes maneiras para atender as exigências dos atletas, espectadores e parceiros com o decorrer do tempo, e recentemente a gestão esportiva está se estruturando com o conhecimento dos controles gerenciais. Esta pesquisa em específico delimita-se de forma geográfica no ambiente do Esporte Clube Pinheiros, pela diversidade de segmentação decorrente das atividades sociais, culturais e desportivas, e com isso inovar ao testar o modelo dos SCG como um pacote. De forma temporal, este estudo delimita-se na coleta das informações no período do ano de 2015 a 2019.

O planejamento operacional para coleta dos dados escolhida foi a estratégia de triangulação das informações obtidas por meio de diferentes métodos de coleta de dados como: informações documentais, observação e entrevistas semiestruturadas, trazendo mais profundidade ao tema (Martins, 2008), o que contribui com a melhoria do modelo proposto na teoria que dá base a esse estudo de gestão, e é um estudo de caso holístico por examinar a natureza global dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) da organização.

Instrumentos de coleta de dados

O procedimento para seleção dos documentos envolve

os seguintes passos: i) acesso ao material físico ou ao endereço eletrônico do documento, ii) exame do conteúdo dos documentos no período de análise, iii) análise se o objetivo do documento remetia a algum grupo dos controles gerenciais associados aos componentes do pacote dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) pela tipologia de Malmi e Brown (2008), e nestes casos, identificação dos principais aspectos de cada documento.

Por meio das consultas foi possível identificar a estrutura da organização, elementos relevantes do modelo de gestão e os componentes dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote utilizados, conforme Quadro 3.

Quadro 3

Levantamento dos documentos e suas fontes

Documento	Evidência	Fonte
Controle cultural		
Declaração de Missão, Visão, Valores e Princípios -	Relatório da Diretoria (Volume I)	www.ecp.org.br
Declaração de Visão	Relatório da Diretoria (Volume I)	www.ecp.org.br
Declaração de Valores e Princípios	Relatório da Diretoria (Volume I)	www.ecp.org.br
Inspiração e valores	Manual, Logotipo e foto	Universidade Corporativa Pinheiros (UCP)
Controle de planejamento		
Plano Diretor de Desenvolvimento (PDD)	Manual	www.ecp.org.br
Análise Crítica Ciclo Olímpico	Relatório gerencial	Arquivo interno do Clube
Ciclo PDCA*	Relatório gerencial	Arquivo interno do Clube
Controle de planejamento		
CANVAS	Projeto	Arquivo interno do Clube
Controle cibernético		
Proposta Orçamentária	Caderno/Relatório	www.ecp.org.br
Relatório de Acompanhamento Mensal	Relatório gerencial	www.ecp.org.br
Demonstrações Contábeis	Documento contábil	www.ecp.org.br
Boletim ECP	Relatório gerencial	www.ecp.org.br
Relatório do Fluxo de Caixa	Relatório gerencial	Arquivo interno do Clube
Pesquisa de satisfação	Relatório analítico	Arquivo interno do Clube
Manual do Sistema de Gestão e Qualidade	Manual	Arquivo interno do Clube
Pirâmide do Esporte	Relatório gerencial	Arquivo interno do Clube
Relatório da Diretoria (Volume II)	Relatório da Diretoria (Vol. II)	www.ecp.org.br
Controle de Remuneração e Recompensa		
Avaliação de desempenho	Relatório	Arquivo interno do Clube
Desenvolvimento	Material de estudo	Arquivo interno do

Profissional dos funcionários e voluntários (educação continuada) - UCP		Clube
Controle administrativo		
Relatório da Diretoria	Relatório da Diretoria (Volume I e II)	www.ecp.org.br
Código de Ética e Conduta	Manual	www.ecp.org.br
Diagnóstico de Governança Corporativa e Compliance	Relatório	Arquivo interno do Clube
Relatório intercalar da auditoria externa	Relatório	Arquivo interno do Clube
Canal de Denúncia	Formulário	www.ecp.org.br
Organograma	Relatório	www.ecp.org.br
Regulamento Interno para Funcionários	Documento institucional	Arquivo interno do Clube
Estatuto Social	Documento legal	www.ecp.org.br
Regulamento Geral	Documento legal	www.ecp.org.br
Regimento Interno da Diretoria	Documento legal	www.ecp.org.br
Instrução de trabalho	Manual	Arquivo interno do Clube
Políticas Corporativas	Manual	Arquivo interno do Clube

Fonte: elaborado pelos autores.

Nota: *Plan, Do, Check, Action (Planejar, fazer, checar e agir, em inglês).

Unidade de análise

A escolha do Esporte Clube Pinheiros ser a unidade social foi pela sua representatividade no contexto brasileiro do setor, e por possuir um dos maiores corpo associativos entre os clubes brasileiros, contando com aproximadamente 39 mil associados e média de frequência diária superior a 8 mil acessos (RAM, 2019), é a maior representatividade em atletas e comissão técnica no Comitê Olímpico Brasileiro, e tem sido o clube com maior número de atletas nas delegações brasileiras nos Jogos Panamericanos, conquistando mais medalhas no evento do que muitos outros países envolvidos nas disputas, e se o Clube fosse equiparado a um país, ocuparia a nona colocação no Quadro Geral de Medalhas desde a primeira edição dos Jogos Panamericanos, em que o Clube já forneceu 291 atletas para as seleções nacionais, e conquistou 195 medalhas (Castilho, 2017). Nas Olimpíadas, o Pinheiros conquistou 10% de todas as medalhas olímpicas da história do Brasil, e desde 1932, esteve ausente apenas nos jogos de Melbourne (2000), consolidando-se como o clube mais olímpico do Brasil (Castilho, 2017), sendo responsável por 12 medalhas olímpicas brasileiras.

O Clube busca a excelência no esporte, cultura e lazer para os seus associados, e diariamente, em uma área de 168 mil m², oferece eventos esportivos, sociais e culturais para os associados de todas as idades, como shows, exposições, peças de teatro, cinema, palestras, com o apoio de um time de mais de 2,4 mil colaboradores. Outra peculiaridade a destacar do Esporte Clube Pinheiros está no ambiente do sistema econômico social, como agente

provocador de mudanças sociais como Clube, sendo o maior captador da Lei de Incentivo ao Esporte do Brasil, superando mais de R\$ 108 milhões, desde 2008. O investimento total do último ciclo olímpico foi de R\$ 193 milhões, dos quais R\$ 43 milhões foram captados via Lei de Incentivo ao Esporte. (Fonte: O Estado de São Paulo, 06/10/2019).

Protocolo do estudo de caso

Este trabalho utiliza as seguintes técnicas de coleta de dados: documentos, entrevistas semiestruturadas e observação. Múltiplas fontes, evidências convergindo sobre os mesmos fatos ou descobertas.

As fontes documentais são fundamentais para este estudo de caso pois possibilita a obtenção de informações para evidenciar a existência dos controles gerenciais e auxiliam na elaboração das pautas das entrevistas e dos roteiros de observação.

A técnica de observação será a participante e ativa, baseada na participação real do pesquisador no ambiente da organização, sendo membro efetivo no ambiente da organização e envolvido nas práticas diárias do Clube em que é feita a pesquisa, será uma forma natural e sistemática pelo conhecimento prévio a respeito dos fatos, que dentro do Clube, são relevantes para os objetivos definidos da pesquisa, o que facilita a condição de pesquisador ao reduzir possíveis barreiras sociais ao grupo pesquisado que possa limitar a qualidade das informações colhidas e evitar que a presença do pesquisador induza a mudança de comportamento do personagem, de modo que dificultasse a observação pelos sujeitos da pesquisa se comportarem de modo artificial.

O protocolo para construção do roteiro de entrevistas foi realizado da seguinte forma: primeiro mapeou as evidências de utilização dos elementos que compõem o modelo de Malmi e Brown (2008) identificadas nos dados coletados na análise de documentos e nas observações, e assim identificou-se as principais questões para a entrevista semiestruturada com pessoas chave na gestão do Clube. Para garantir alinhamento nas respostas dos profissionais entrevistados, incluiu-se, no roteiro, a definição dos principais termos da pesquisa como Sistemas de Controle Gerencial (SCG) e os elementos do pacote, utilizados na entrevista.

Segundo, as entrevistas foram semiestruturadas e buscaram o levantamento de percepções dos entrevistados, para triangulação com as informações extraídas das observações e análise documental neste estudo de caso (Martins, 2008). As entrevistas foram in loco com o Presidente em exercício nas gestões do biênio 2015/2016 e 2017/2018, membros da diretoria estatutária (finanças), e gestores do Clube (geral, planejamento, esportivo, administrativo, patrimônio, jurídico, contabilidade, programas incentivados, restaurantes, auditoria interna), com a intenção de obter uma análise sobre a utilização dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote, e correlacionar com as demais evidências coletadas como apresentados no Quadro 3.

E terceiro, a preparação do roteiro das entrevistas,

que foi elaborado com base no modelo de Malmi e Brown (2008), com objetivo de buscar subsídios que evidenciam os componentes do pacote dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), e os dados foram organizados em categorias que se mostram relevantes para responder à questão problema do presente estudo conforme Quadro 4.

Quadro 4

Roteiro da entrevista e dimensões do modelo por elementos do modelo de Malmi e Brown (2008)

Roteiro de Entrevista	Fundamentação Teórica
Cultural	
Você acredita que os valores culturais (missão, visão e valores) estabelecidos no Clube influenciam o comportamento dos funcionários?	Controles baseados em valor (Simons, 1995), Controles de clã (Ouchi, 1979), Símbolos (Schein, 1997).
Planejamento	
Em sua percepção no Clube, como o planejamento operacional (curto prazo) define os objetivos das áreas funcionais da organização, direcionando o esforço e o comportamento dos funcionários?	Planejamento de ação - metas e ações para o futuro imediato, normalmente um período de 12 meses, são estabelecidas; tem um foco tático.
O planejamento estratégico (longo prazo) fornece os padrões a serem alcançados em relação ao objetivo, deixando claro o nível de esforço e comportamento esperado?	Planejamento de longo alcance - os objetivos e ações para o médio e longo prazo são estabelecidos; tem um foco mais estratégico.
Os controles de planejamento permitem a congruência alinhando metas entre as áreas funcionais de uma organização, controlando assim as atividades de grupos e indivíduos?	
Cibernético	
Os indicadores financeiros e não financeiros utilizados no Clube apresentam padrões de desempenho e metas a serem cumpridos. Podem ser definidos como um processo de <i>feedback</i> , que permite a comparação do resultado das atividades com o padrão (planejado)?	Orçamentos (Bunce et al., 1995, Hansen et al., 2003), Medidas financeiras (Ittner & Larcker, 1998), Medidas não financeiras (Ittner & Larcker, 1998), Híbridos (Greenwood, 1981, Kondrasuk, 1981, Ittner & Larcker, 1998, Kaplan & Norton, 2001).
Remuneração e recompensa	
Os controles de recompensa implantados no Clube (bônus à atletas), motivam e aumentam o desempenho de indivíduos e grupos através da atribuição de recompensas para controlar a direção do esforço, a duração do esforço e a intensidade do esforço?	Atrelar remuneração e/ou recompensa ao alcance de metas (Flamholtz et al., 1985; Bonner & Sprinkle, 2002).
Administrativo	
Os controles que direcionam o comportamento dos funcionários através da organização dos indivíduos (estrutura organizacional), o monitoramento do comportamento e a responsabilidade dos funcionários pelo seu comportamento (governança); e como tarefas ou comportamentos devem ser executados ou não executados (políticas e procedimentos), podem ou contribuem	Desenho organizacional e estrutura (Otley & Berry, 1980, Emmanuel et al., 2000, Abernethy & Chua, 1996, Alvesson & Karreman, 2004), Estruturas de governança dentro da empresa

para a criação de uma base para que o planejamento, o orçamento e as prestações de contas, e o controle de remuneração do Clube sejam exercidos? (Abernethy & Chua, 1996), Procedimentos e políticas (Macintosh & Daft, 1987, Simons, 1995).

Fonte: Elaborado pelos autores com base no modelo de Malmi e Brown (2008).

Para análise das entrevistas foi utilizado o software francês Iramuteq (*Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires*), que é uma ferramenta com interface visual para produzir análise de texto.

A análise textual das entrevistas além de realizada com o auxílio de software que permite uma interface visual detalhista sobre o material coletado, foi complementada com a análise do conteúdo manualmente para evitar qualquer viés quantitativo considerado pelo software, e dar mais profundidade e credibilidade ao estudo ao utilizar o método de análise quantitativa em conjunto com a análise qualitativa dos textos.

Análise dos dados

Estão apresentados na próxima seção os resultados deste estudo de caso, primeiramente a descrição dos documentos analisados e a identificação dos controles gerenciais categorizados pelos componentes do pacote dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) pela tipologia de Malmi e Brown (2008): culturais, planejamento, cibernéticos, administrativos, remuneração e recompensas. Na sequência a aderência dos controles gerenciais do Clube é justificada com a adaptação das evidências dos controles gerenciais do Esporte Clube Pinheiros nas dimensões do modelo de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como pacote de Malmi e Brown (2008).

Por fim, é apresentado a análise do conteúdo coletado nas entrevistas com as pessoas chave na administração e gestão do Clube, e a triangulação das informações com os dados obtidos na análise documental e observação, dando mais credibilidade ao resultado da pesquisa.

Apresentação e discussão dos resultados

O Quadro 5 organiza as informações como evidências dos controles gerenciais do Esporte Clube Pinheiros nas dimensões do modelo de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como pacote de Malmi e Brown (2008), ilustra a conectividade e as relações existentes entre os componentes do pacote, e apontam para a aderência dos controles gerenciais propostos pelo *Framework Management Control Systems as a package* à luz do estudo de Malmi e Brown (2008), a partir da análise das configurações dos controles gerenciais existentes em um clube poliesportivo, que possui muitas práticas de SCG vigentes ao mesmo tempo, agrupadas em categorias diferentes que podem ser incorporadas em um pacote, ou seja, sugere que os SCG não são exercidos em único elemento de controle, mas sim em combinações entre os cinco elementos apresentados.

Quadro 5

Fonte de evidências dos Controles gerenciais do Clube nas dimensões do modelo de Sistemas de Controle Gerencial como um pacote de Malmi e Brown (2008)

CULTURAL						
Grupo		Valores	Símbolos			
		⇒ Declaração de missão ⇒ Declaração de visão ⇒ Declaração de valores e princípios Evidência documental: Relatório da Diretoria (Volume I); filmes; crachás; placas, nome de salas.	⇒ Inspiração e valores Evidência documental: Manual e logotipo			
		Evidência observacional: Aula na Universidade Corporativa Pinheiros (UCP); Programa de Educação Continuada (PEC) - Diretrizes Institucionais.		Evidência observacional: Infraestrutura e ambiente de trabalho; edificações; uniformes e bandeiras.		
PLANEJAMENTO		CIBERNÉTICO				REMUNERAÇÃO E RECOMPENSA
Planejamento Estratégico	Planejamento Operacional	Orçamento	Controles financeiros	Controles não financeiros	Controles híbridos	
Evidência documental: Plano de Desenvolvimento; Análise Crítica Ciclo Olímpico.	Evidência documental: Ciclo PDCA; CANVAS.	Evidência documental: Proposta orçamentária.	Evidência documental: Demonstrações contábeis; Boletim ECP; Relatório do Fluxo de Caixa.	Evidência documental: Pesquisa de satisfação; Manual do sistema de gestão de qualidade.	Evidência documental: Relatório de desempenho; Relatório Mensal dos funcionários voluntários (RAM); Pirâmides Esportivas; Relatório da Diretoria (Vol. II)	Avaliação de desempenho (extrínsecas); Desenvolvimento Profissional dos funcionários e voluntários (intrínsecas).
Evidência observacional: Reunião do Comitê de Riscos; reunião da Diretoria; reunião dos Gerentes.		Evidência observacional: Reunião Comitê de Custos (execução orçamentária); reunião da Diretoria; reunião dos gerentes.				Evidência observacional: Aula na UCP.
ADMINISTRATIVO						
Estrutura de Governança		Estrutura Organizacional			Políticas e Procedimentos	
Evidência documental: Relatório da Diretoria (Volume I); Código de Ética e Conduta; Diagnóstico de Governança corporativa e compliance; Relatório intercalar de auditoria externa; Canal de Denúncia.		Evidência documental: Organograma e composição da Diretoria.			Evidência documental: Regulamento Interno para Funcionários; Estatuto Social, Regulamento Geral, Regimento Interno da Diretoria; Instrução de trabalho; Políticas Corporativas.	
Evidência observacional: Reunião do Comitê de Riscos; reunião da Diretoria; reunião dos Gerentes; Comitê de Custos; Reunião Conselho Deliberativo, Reunião		Evidência observacional: Reunião da Diretoria; reunião dos Gerentes; Reunião Conselho Deliberativo; Reunião Conselho Fiscal.			Evidência observacional: Reunião da Diretoria; reunião dos Gerentes; Reunião Conselho Deliberativo; PEC - Estruturação	

Conselho Fiscal e Auditoria Externa.	orçamentária e Planejamento Estratégico.
--------------------------------------	--

Fonte: Elaborado pelos autores com base no *Framework Management Control Systems as a package* de Malmi e Brown (2008, p. 291).

O processo de categorização está feito com base nos elementos do modelo dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como pacote, e a intenção foi capturar a percepção dos agentes na gestão do Clube, sobre a aderência do uso do controle gerencial como um pacote. A organização dos dados e as análises seguiram as exigências e possibilidades do software utilizado, que permite uma visão detalhista sobre o material coletado.

As respostas são agrupadas para cada questão em um único texto (corpus), de modo que as questões visam explorar como funcionam os controles gerenciais no Clube e se são aderentes ao modelo de SCG como um pacote. O corpus, que é o conjunto das respostas das 7 questões pelos 13 participantes, de modo que foram efetuadas 3 questões para o componente planejamento, e 1 questão para os demais componentes. As questões foram agrupadas por componentes, o que resulta em 5 textos categorizados.

O resultado da análise de estatísticas textuais das entrevistas, apresenta 4.223 palavras, com 854 formas presentes (palavras ativas e suplementares) e 437 palavras que foram citadas uma única vez. Apesar da base quantitativa do software, a análise macro dos dados, em essência, é, qualitativa, pois está fundada nos pressupostos teóricos e práticos da análise textual de dados. O software Iramuteq possibilitou a execução de análises de dados textuais clássicas como nuvem de palavras, que apresentada graficamente o cálculo de frequências de palavras, e análises multivariadas, mais sofisticadas como a Análise Fatorial de Correspondência (AFC), as análises de similitude e a Classificação Hierárquica Descendente (CHD). Na Figura 1, as palavras são agrupadas e organizadas graficamente de acordo com a sua frequência de uso nos textos das respostas das entrevistas, formando uma nuvem de palavras. As palavras são apresentadas com tamanhos diferentes, de modo que as palavras maiores são as que tiveram mais destaque no corpus textual, a partir do indicador de frequência.

estratégico, com ações imediatistas, formando ciclos por exercícios, a cada elaboração da previsão orçamentária até a respectiva prestação de contas.

Foi possível identificar a existência do planejamento de curto prazo, com a necessidade de alinhamento com o planejamento de longo prazo, e a necessidade de uma estrutura mais flexível e menos departamental para eficiência na atuação dos setores no mesmo objetivo do Clube.

O controle operacional no Clube e a sua aderência com o modelo de pacote dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) de Malmi e Brown (2008) está evidenciado no comentário de alguns gestores:

A previsão orçamentária, elaborada anualmente com a participação de sócios convocados para reuniões específicas, diretores das áreas e o quadro gerencial do Clube, norteia as atividades e define os objetivos a serem alcançados pelas áreas funcionais, que utilizarão os recursos disponíveis em busca de melhor produtividade. O planejamento operacional direciona esforços e comportamento dos funcionários, quando conta com a participação dos mesmos na sua elaboração (Diretor Adjunto Financeiro).

O planejamento operacional ainda é destacado como a visão do curto prazo de acordo com o objetivo da organização:

... O planejamento de curto prazo é realizado na preparação do orçamento de custeio do Clube, que tem a visão para um exercício, e estatutariamente o clube é regido pela execução orçamentária. Então o orçamento corrente serve como diretriz para o gestor orientar os seus funcionários, não só em termos de recursos financeiros, mas como tarefas, pois as ações são possíveis de serem mensuradas e controladas, de acordo com o objetivo traçado pela Diretoria do Clube (Gerente de Patrimônio).

O planejamento de curto prazo auxilia os gestores a definirem os planos de ação para a sua equipe atingir os objetivos no exercício, e será a base de comparação padrão com os resultados alcançados mensalmente (Gerente Jurídico).

Na coleta de dados por meio da análise documental e das observações, foram identificadas evidências do uso do controle de planejamento estratégico no Clube, e sua aderência ao framework dos SCG como um pacote pela conectividade com outros componentes do modelo, mas pela coleta de informações pelas entrevistas, foi possível identificar aspectos comportamentais que podem desafiar a aderência do modelo no Clube, conforme trechos reproduzidos:

.... Tal congruência requer uma mudança na estrutura organizacional (organograma) e, a partir desta, a redefinição dos modelos de planejamento (Assessor Financeiro).

O planejamento de longo prazo feito pelo Clube apresenta, em sua primeira fase, conceitos amplos, o que deve ser feito. Os objetivos, níveis de esforço e

comportamento deveriam ser apresentados na segunda fase, momento em que as estratégias seriam desdobradas e, assim, colocar luz sobre como fazer. A ausência de um órgão, como um Conselho de Administração, que elabore e discuta questões de nível estratégico, é outro gap relevante (Gerente de Planejamento).

Tendo em vista alternância de Diretorias, este tema (planejamento estratégico) fica comprometido na organização (Gerente Administrativo).

Mas há percepção por alguns gestores da contribuição do controle estratégico como direcionador do comportamento esperado dos funcionários para alcançar os padrões desejados no longo prazo:

Os controles de planejamento, no caso do Esporte Clube Pinheiros, Plano Diretor de Desenvolvimento que norteia o planejamento estratégico e o Ciclo PDCA, que estabelece o planejamento operacional, possibilitando o alinhamento das metas, controle e melhoria contínua dos processos entre suas áreas funcionais e permitindo que as atividades dos grupos e indivíduos sigam, de forma harmônica, o planejamento estabelecido e a sua execução, a fim de que sejam corrigidas eventuais distorções ao longo das etapas a serem desenvolvidas (Diretor Adjunto Financeiro).

..., o planejamento permite os funcionários estarem alinhados com o objetivo da Administração do Clube (Gerente Administrativo).

Outra opinião corrobora o direcionamento do comportamento dos funcionários esperado no planejamento de longo prazo:

O planejamento estratégico é importante para o corpo de funcionários entender as estratégias da Diretoria, e funciona como planejamento das diretrizes institucionais do Clube. No Clube o plano diretor de desenvolvimento, auxilia as estratégias para os próximos quinze anos, e é importante para definição das obras e investimentos no Clube...., o planejamento permite os funcionários estarem alinhados com o objetivo da Administração do Clube (Gerente de Patrimônio).

E ainda a importância do controle de planejamento para o foco tático no futuro imediato:

Os controles de planejamento, refletem as diretrizes institucionais do Clube, e auxiliam os planos de ação para que os funcionários atinjam os objetivos da organização (Gerente Jurídico).

E confirmando evidências identificadas na análise documental e observações, como o Plano Diretor de Desenvolvimento, comentado no trecho abaixo, e o Ciclo PDCA, destacado na primeira citação do bloco anterior.

O planejamento estratégico no Esporte Clube Pinheiros é estabelecido pelo Plano Diretor de Desenvolvimento (PDD), resultado de uma ampla pesquisa que sinaliza os anseios e expectativas dos associados para os próximos 15 anos. Cabe à Diretoria analisar, capacitar as gerências das áreas e propor ao Conselho Deliberativo a

aprovação das etapas para o cumprimento e execução do Plano Diretor, considerando os esforços e investimentos necessários (Diretor Adjunto Financeiro).

Quanto ao elemento cibernético, que engloba o orçamento, indicadores financeiros, não financeiros e híbridos, a percepção dos gerentes identificadas na entrevista é que existem o controle gerencial no Clube, e são vistos de forma holística com os demais elementos do pacote dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG), e foi possível identificar menção a alguns dados identificados na análise documental e nas observações (triangulação de dados), a exemplo do Relatório de Acompanhamento Mensal (RAM) e da previsão orçamentária.

O controle de remuneração e recompensa, pela natureza esportiva do Clube, é mais aplicado na área esportiva com a bonificação de atletas que atingem as metas estabelecidas, definidas com base no objetivo do Clube, e é um controle gerencial visto com otimismo para uso com funcionários da área administrativa.

O controle administrativo, é o que apresenta mais evolução em virtude da implantação recente de processos de governança, e é reconhecido nas áreas de estratégia, tática e operacional, e em conjunto com as normas e políticas, são os controles existentes e reconhecidos como base para a realização dos outros quatro elementos do pacote de SCG, e a estrutura organizacional, é o controle mais criticado nas entrevistas, no sentido de não facilitar o direcionamento estratégico abordado pelos SCG como um pacote, decorrente da centralização na execução de tarefas.

As implicações práticas com a aplicação do modelo dos SCG como pacote possibilita os gerentes em atuar para que os funcionários executem as atividades de acordo com os objetivos da organização, conforme análise no conteúdo das entrevistas, com os trechos abaixo:

..., os elementos da cultura organizacional influenciam o comportamento dos funcionários do Clube (Gerente de Planejamento).

A cultura organizacional é importante para auxiliar como as tarefas são realizadas na empresa, é importante no processo de gestão dos funcionários como orientação para o comportamento das equipes de trabalho, servindo de referência para atingir os objetivos do Clube (Gerente de Patrimônio)

... ajuda os funcionários a assimilar os controles culturais do Pinheiros, equalizando seus valores e compreendendo quais os objetivos do clube, independente do departamento em que atuam. Além do mais, proporciona um sentimento coletivo de pertencimento à algo maior, à história do clube, se vendo reconhecido em fazer parte das conquistas do Pinheiros. O ambiente de trabalho, clima organizacional do Clube também contribui para que gestores e funcionários atuem na busca de um objetivo comum, definido pela Diretoria do Clube, planejamento estratégico. (Gerente Jurídico)

Os resultados apresentados confirmam que o uso do modelo dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote contribui para que a Administração do Clube tenha

um arcabouço que facilita o entendimento de como criar uma série de controles das atividades dos empregados de forma congruente com o objetivo pretendido pelo Clube, utilizando os grupos de controles integrantes no modelo de pacote para direcionar o comportamento dos gerentes, e que estes possam influenciar o comportamento e tarefas exercidas por seus funcionários, e impulsionar o desenvolvimento organizacional.

Neste ano, para a Previsão Orçamentária de 2020, as iniciativas e projetos estratégicos foram incluídos e formalizados na proposta orçamentária. É o primeiro ano em que temos os principais objetivos formalizados na proposta de orçamento e plano de ação para o ano seguinte. Será possível avaliar o alinhamento do uso dos recursos/esforços com esses objetivos durante o ano. Da mesma forma, o efeito sobre o comportamento dos funcionários (Gerente Geral).

Por meio da análise de documentos, observações e entrevistas na pesquisa dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) no ambiente de um clube poliesportivo, verificou-se o que Malmi e Brown (2008) apresentaram na teorização sobre os sistemas de controle de gerenciamento como um pacote, de que o SCG não operam isoladamente e que os componentes de controles no contexto em que operam, se inserem em um sistema de controle mais amplo conectados entre si, e o uso de um componente pode impactar um outro componente dos SCG quando funcionando como um pacote.

Considerações Finais

O objetivo desta pesquisa foi validar a aderência dos controles gerenciais propostos pelo modelo dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote à luz do estudo de Malmi e Brown (2008), em Clubes Poliesportivos. Para cumprir o objetivo da pesquisa, realizou-se um estudo de caso em um clube poliesportivo de relevância nacional e internacional, o Esporte Clube Pinheiros, identificando os controles gerenciais nos SCG vigentes por meio da análise documental e o uso e funcionamento dos controles gerenciais por meio da observação direta no trabalho em campo e participação nas reuniões das Diretoria, de Gerentes, Conselho Deliberativo, Conselho Fiscal, Comissão Permanente Financeira, Comitês de Custos, de Orçamento, de Riscos, e com a auditoria externa, e verificação da aderência dos controles gerenciais ao *Framework Management Control Systems as package* à luz do estudo de Malmi e Brown (2008) através da triangulação dos dados coletados com a análise do conteúdo das entrevistas realizadas com os atores chave na administração e gestão do Clube.

Como procedimento de análise documental os dados apontaram para o controle cultural nos relatórios de prestação de contas e projetos documentados com a participação das partes interessadas do Clube, nos quais foram identificados controles relacionados aos valores institucionais da organização, como missão, visão e princípios, e situações registradas por meio da observação direta, como canto do hino do Clube nas aberturas de

reuniões do Conselho Deliberativo, visita as edificações e infraestrutura do Clube, como salas de reuniões e estações de trabalho personalizadas, visualização de bandeiras, flâmulas e uniformes dos atletas e funcionários que remetem aos controles culturais aderentes à teoria dos Sistemas de Controles Gerenciais como um pacote, propostos por Malmi e Brown (2008) em grupo, valores e símbolos. O fenômeno é corroborado pelo resultado encontrado na análise de conteúdo dos trechos das entrevistas com os principais gestores da organização, com o auxílio de um software com interface visual que utiliza métodos estatísticos para análise textual, o Iramuteq, e identificou as palavras aderentes ao controle cultural, componente codificado para a análise, além da análise de trechos da entrevista identificados manualmente e registrados na pesquisa.

Os mecanismos de funcionamento dos controles gerenciais de planejamento foram identificados na análise de documentos e observações, e comprovados por meio da análise de conteúdo das entrevistas, fenômeno que conseguimos cotejar com os estudos da teoria dos Sistemas de Controles Gerenciais como um pacote (Malmi & Brown, 2008), que propõe o planejamento estratégico focado no longo prazo e o planejamento operacional direcionado para o foco tático no curto prazo. O achado do controle de planejamento estratégico nesta pesquisa é diferenciado de estudo específico anteriormente realizado por Barros (2016) à luz de teorias administrativas dos modelos organizacionais nos clubes sócio esportivos que indicou que o planejamento estratégico não havia chegado nos clubes pesquisados, que se organizam apenas com o planejamento de curto prazo, com base no orçamento anual.

Os controles cibernéticos sugeridos no arcabouço de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote, composto por orçamentos, controles financeiros, controles não financeiros e controles híbridos, foram identificados e apontados pelos dados coletados nas análises documental, observação e entrevistas como um componente do modelo de Malmi e Brown bastante utilizado no controle e gestão do Esporte Clube Pinheiros, e a previsão orçamentária e acompanhamento da execução orçamentária, corrobora com o estudo antecedente de Barros (2016) mencionado no parágrafo anterior. O funcionamento do controle cibernético foi verificado na análise de documentos como Proposta Orçamentária, Relatório de Acompanhamento Mensal (RAM), Boletim ECP (sumário executivo), Relatório do Fluxo de Caixa, Pesquisa de Satisfação, Relatório do Sistema de Gestão de Qualidade, Pirâmide de Esportes (*framework*), e Relatório Anual da Diretoria, e nas observações de reuniões da Diretoria, Gerentes, Comitê de Orçamento e Comitê de Custos. Os achados na coleta de dados desta pesquisa para o funcionamento dos controles cibernéticos no Clube, confirmaram o resultado do estudo realizado por Magro et al. (2014) em empresas nacionais da região Sul do Brasil, que indicou que as organizações utilizam do sistema de controle de desempenho como um pacote, em que os gestores participam da elaboração e execução, e que os elementos do pacote são utilizados com força pela gestão das organizações.

Como procedimento das observações diretas nas reuniões dos gestores, da participação em eventos como o programa de educação continuada promovido pela universidade corporativa do Clube, e de análise documental os dados apontam que o componente de controle administrativo no Clube existem e são aderentes ao modelo proposto na Teoria de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote, mas na análise dos trechos de entrevistas com alguns gerentes da organização, embora foi identificado a evolução na implantação dos controles administrativos na estrutura de Governança, se faz necessário uma adequação da estrutura organizacional do Clube com ajustes para uma estrutura mais flexível que permita o viés de inovação e criatividade dos gestores e funcionários, resultado de análise de dados que está de acordo com a observação obtida nos estudos de Mattar (2013) a partir do modelo de constituição das instituições esportivas, em que as concebidas como entidades associativas demandam uma estrutura complexa, não por necessidade exclusivamente operacional, mas também por questões políticas, resultando em uma estrutura mais burocrática e menos ágil.

Para ampliar a discussão das análises qualitativas foram realizadas 13 entrevistas in loco com o objetivo de buscar subsídios que evidenciam os componentes do pacote de Sistemas de Controle Gerencial (SCG). O processo de categorização foi com base nos cinco elementos dos SCG como um pacote proposto por Malmi e Brown (2008), e os dados apontam que os controles gerenciais utilizados na unidade de análise desta pesquisa funcionam de acordo com os componentes dos SCG como um pacote, e os achados na análise de conteúdo das entrevistas convergem para a literatura da teoria de controles gerenciais e SCG.

As palavras codificadas para os controles culturais coletadas através das entrevistas com o auxílio de um software de análise textual, remetem que os valores, crenças e normas sociais estabelecidos pelo Clube influenciam o comportamento dos funcionários. Para os controles de planejamento, os achados categorizados para este componente do pacote, levaram a conclusão de pesquisa que os entrevistados entendem que estes controles servem para traçar os objetivos das áreas funcionais da organização, direcionando esforço e o comportamento do funcionário do Clube.

Para os controles cibernéticos, as palavras citadas nas entrevistas foram meta e desempenho, que em conjunto com os dados já apontados pela análise documental e observações, conclui-se que estes controles gerenciais são utilizados pelos gerentes da organização como elementos de *feedback*, tidos como padrões a serem cumpridos.

Os controles de remuneração e recompensa, identificados na análise documental e observação, conclui-se por meio das entrevistas com os gestores, que não há a percepção de ser utilizado no clube como um controle gerencial para estimular o desempenho e motivar o esforço dos funcionários administrativos e equipes de trabalho na direção dos objetivos da organização, e embora apontado em alguns trechos das entrevistas como utilizado na área esportiva, os dados da pesquisa apontam como um ponto de

melhoria para ser implantado na organização.

A análise textual de similitude sobre o conteúdo das entrevistas realizadas, possibilitou quantificar as palavras e através de cálculos estatísticos sobre as variáveis qualitativas que foram definidas com base nos cinco componentes (cultural, planejamento, cibernético, remuneração e recompensa, administrativo), com base na conexão entre as palavras, conclui-se que os controles gerenciais em funcionamento no Clube aderem ao Sistema de Controle Gerencial (SCG) de Malmi e Brown (2008).

Como proposta da metodologia do estudo de caso que busca materializar as práticas em relação aos modelos, este estudo aponta pra reflexões internas, e que se estabeleça políticas internas de integração entre os gerentes para uma compreensão mais ampla dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) atuando como um pacote para facilitar a visualização de controles das tarefas exercidas pelos funcionários para suportar os objetivos da organização e direcionar o desempenho organizacional.

A questão do acesso aos dados primários utilizados na pesquisa coletados diretamente à unidade de estudo, é um diferencial para a qualidade na coleta de dados, tanto pelo universo de informação disponível como pela oportunidade da observação direta durante as atividades que envolvem os objetivos da pesquisa em foco.

Os resultados deste estudo proporcionam registro histórico e empíricos para a literatura como fonte de conteúdo para estudos futuros de aprimoramento às ferramentas de gestão que tragam melhoria nas práticas de mercado adaptadas ao contexto da gestão de clubes.

Os achados empíricos observados no resultado deste estudo de caso validando a aderência dos controles gerenciais de um Clube Poliesportivo ao modelo dos Sistemas de Controle Gerencial como um pacote proposto por Malmi e Brown (2008), viabilizam contribuições futuras para um intervencionismo no Esporte Clube Pinheiros com a implantação de uma estrutura organizacional mais flexível que atenda à demanda de inovação e criatividade, holisticamente com as características institucionais da organização, com a segurança da aplicabilidade do artefato testado.

A limitação da pesquisa é a delimitação do procedimento técnico do estudo de caso único, método aqui adotado devido a limitação para a realização de um estudo de caso múltiplo pelo ambiente de pesquisa no contexto brasileiro, levantadas pelo estudo de Gilberto Martins (2008), devido as diferenças das condições de infraestrutura na realidade dos pesquisadores brasileiros quando comparados ao aparato burocrático-científico dos investigadores norte-americanos, entre elas ao tipo de estudo, que determina a ênfase das pesquisas brasileiras no estudo de caso único mais adequada para o nosso contexto em detrimento aos casos múltiplos, que exige uma equipe de colaboradores, tempo e mais recursos financeiros disponíveis.

Para futuros estudos, é sugerido o aprofundamento e ampliação do estudo de caso de como funcionam os controles gerenciais de acordo com o desenho e uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) como um pacote para

o setor de Clubes, com a inclusão de clubes concebidos com outras estruturas administrativas, como o modelo de sociedades empresariais, além das associações.

Referências

Abernethy, M. A., & Chua, W. F. (1996). *A Field Study of Control System "Redesign": the impact of institutional processes on strategic choice*. Contemporary Accounting Research, 13, pp. 569-606. Blackwell Publishing.

Alvesson, M., & Kärreman, D. (2004). *Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm*. Accounting, Organizations and Society, 29(3-4), pp. 423-444.

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2011). *Sistemas de Controle Gerencial* (12a ed.). São Paulo: McGraw Hill.

Anthony, R. N., & Welsch, G. (1981). *Fundamentals of management accounting* (13th ed.). Homewood: Irwin.

Assis, R. B. de. (2017). *Governança corporativa no futebol profissional: Estudo de caso em um clube brasileiro* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Barros, J. A. F. (2016). *Estrutura organizacional e das tomadas de decisões em Clubes Sócioesportivos de São Paulo* (Dissertação de Mestrado). Escola de Educação Física e Esporte, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Birnberg, J. G., & Snodgrass, C. (1988). *Culture and control: A field study*. Accounting, Organizations and Society, 13(5), pp. 447-464.

Bonner, S. E., & Sprinkle, G. B. (2002). *The Effects of Monetary Incentives on Effort and Task Performance: Theories Evidence, and a Framework for Research*. Accounting, Organizations and Society, 27, pp. 303-345.

Bunce, P., Fraser, R., & Woodcock, L. (1995). *Advanced budgeting: a journey to advanced management systems*. Management Accounting Research, 6(3), pp. 253-265.

Castilho, C. R. de. (2017). *Projeto para Melhoria do Grau de Maturidade de Governança do Esporte Clube Pinheiros*. Comitê Olímpico do Brasil. Rio de Janeiro.

Catelli, A., & Guerreiro, R. (1992). *GECON - Sistema de Informação de Gestão Econômica: uma proposta para Mensuração Contábil do Resultado das Atividades Empresariais*. Boletim do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, São Paulo, 98(Ano XXX), pp. 10-12.

- 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), pp. 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, pp. 395-422.
- Confederação Nacional dos Clubes. Clubes Centenários. FENACLUBES. Recuperado de: <<https://www.fenaclubes.com.br/informe-se/clubes-centenarios/>>. Acesso em: 20 abr. 2020.
- Dent, J. F. (1990). *Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research*. Accounting, Organization and Society, 15(1-2), pp. 3-25.
- Drucker, P. F. (1994). *Administração de organizações sem fins lucrativos: princípios e práticas*. São Paulo: Pioneira.
- Emmanuel, C., Otley D., & Merchant, K. (2000). *Accounting for management control* (2nd ed.). London: Thomson Learning.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis*. Management Accounting Research, 20(4), pp. 263-282.
- Fischer, J. G. (1998). *Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions*. Behavioral Research in Accounting, 10(Suppl.), pp. 47-57.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K., & Tsui, A. S. (1985). *Toward an integrative framework of organizational control*. Accounting Organizational and Society, 10(1), pp. 35-50.
- Gomes, M. Á. F. (2001). *Estratégia de desenvolvimento do associativismo desportivo: uma proposta para a quantificação do índice de satisfação do praticante* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Ciências do Desporto e de Educação Física, Universidade do Porto, Porto, Portugal.
- Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Green, S. G., & Welsh, A. (1998). *Cybernetics and Dependence: Reframing the Control Concept*. The Academy of Management Review, 13(2), pp. 287-301.
- Greenwood, R. C. (1981). *Management by objectives: As developed by Peter Drucker, assisted by Harold Smiddy*. Academy of Management Review, 6(2), pp. 225-230.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (1997). *Cost management* (2nd ed.). Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., Van Der Stede, W.A. (2003). *Practice developments in budgeting: an overview and research perspective*. Journal of Management Accounting Research, 15, pp. 95-116.
- Horngrén, C. T., Foster, G., Datar S. M., Rajan, M., & Ittner C. (2009). *Cost accounting: A managerial Emphasis* (38th ed.). New Jersey: Pearson Prentice-Hall.
- Horngrén, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2010). *Contabilidade gerencial* (12a ed.). São Paulo: Prentice-Hall.
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. (2015). *Código das melhores práticas de governança corporativa* (5a ed.). São Paulo: IBGC.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. E. (1998). *Innovations in performance measurement: trends and research implications*. Journal of Management Accounting Research, 10(1), pp. 205-238.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard* (7a ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *Organização Orientada para a Estratégia*. Rio de Janeiro: Campus.
- Kondrasuk, J. N. (1981). *Studies in MBO effectiveness*. Academy of Management Review, 6(3), pp. 419-430.
- Langfield, S., & Kim. A. (1997). *Management control systems and strategy: a critical review*. Accounting, Organizational and Society, 22(2), pp. 207-232.
- Macintosh, N. B., & Daft, R. L. (1987). *Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study*. Accounting, Organizations and Society, 12(1), pp. 49-61.
- Magro, C. B. D., Gorla, M. C., & Lavarda, C. E. F. (2014, novembro). *Sistema de Controle de Desempenho como um Pacote: Um estudo em empresas Nacionais da Região Sul*. XXI Congresso Brasileiro de Custos, Natal, RN, Brasil.
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2001). *Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard*. Journal of management accounting research, 13(1), pp. 47-90.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). *Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions*. Management Accounting Research, 19(4), pp. 287-300.

- Martins, G. de A. (2008). *Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil*. Revista de Contabilidade e Organizações - FEA/USP, 2(2, jan./abr.), pp. 8-18.
- Masteralexis, L. P., Barr, C. A., & Hums, M. A. (2012). *Principles and Practice of Sport Management* (4 th ed.). Sudbury: Jones & Bartlett Learning.
- Mattar, M. F., & Mattar, F. N. (Orgs.). (2013). *Gestão de Negócios Esportivos* (2a ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Marchand, P., & Ratinaud, P. (2012). *L'analyse de similitude appliqué aux corpus textuelles: les primaires socialistes pour l'élection présidentielle française*. In Actes des 11eme Journées internationales d'Analyse statistique des Données Textuelles. Liège, Belgique, pp. 687-699.
- Merchant, K., & Van Der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (2nd ed.). Harlow England: Prentice Hall.
- Otley, D. (1980). *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*. Accounting, Organizational and Society, 5, pp. 231-244.
- Otley, D. (2005). *Performance management: A framework for analysis*. In A. J. Berry, J. Broadbent & D. Otley (Eds.), *Management Control: Theories, issues and performance* (2nd ed.). New York, NY: Palgrave Macmillan.
- Otley, D., & Berry, A. (1980). *Control, organization and accounting*. Accounting, Organisations and Society, 5(2), pp. 231-244.
- Ouchi, W. G. (1979). *A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms*. In Readings in accounting for management control, pp. 63-82.
- Plano Diretor de Desenvolvimento. Esporte Clube Pinheiros. São Paulo, 2017. Recuperado de: <http://www.ecp.org.br/wp-content/uploads/2018/03/Af_PDDPinheirosFinalLow.pdf>. Acesso em: 13 out. 2019.
- Pratt, J., & Beaulieu, P. (1992). *Organizational culture in public accounting: Size, technology, rank, and functional area*. Accounting, Organizational and Society, 17(7), pp. 667-684.
- RAM: Relatório de Acompanhamento Mensal Esporte Clube Pinheiros. São Paulo, set. 2019. Recuperado de: <<http://www.ecp.org.br/wp-content/uploads/2019/10/RAM-SET-2019.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2019.
- Santos, E. A., & Lunkes, R. J. (2018, julho). *Sistemas de Controle Gerencial: oportunidades de pesquisa com base na literatura teórica e empírica*. XVIII USP International Conference in Accounting. Moving Accounting Forward. São Paulo, SP, Brasil.
- Schein, E. H. (1997). *Organizational culture and leadership* (2nd ed.). San Francisco: Jossey-Bass.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy: Text and cases*. Upper Saddle River: Prentice-hall.
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (5a ed.). Porto Alegre: Bookrnan.