

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

PRIORIDADES ESTRATÉGICAS, FERRAMENTAS DE CONTROLE GERENCIAL E
DESEMPENHO: UM ESTUDO EMPÍRICO EM EMPRESAS INDUSTRIAIS
PARANAENSES.

ALCEU PANOSSO

MARINGÁ

2015

ALCEU PANOSSO

**PRIORIDADES ESTRATÉGICAS, FERRAMENTAS DE CONTROLE GERENCIAL
E DESEMPENHO: UM ESTUDO EMPÍRICO EM EMPRESAS INDUSTRIAIS
PARANAENSES.**

MARINGÁ

2015

ALCEU PANOSSO

**PRIORIDADES ESTRATÉGICAS, FERRAMENTAS DE CONTROLE GERENCIAL
E DESEMPENHO: UM ESTUDO EMPÍRICO EM EMPRESAS INDUSTRIAIS
PARANAENSES.**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Mestrado - Área de Concentração Controladoria, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Maringá.

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho.

MARINGÁ

2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Biblioteca Central - UEM, Maringá, PR, Brasil)

P195p Panosso, Alceu
Prioridades estratégicas, ferramentas de controle gerencial e desempenho: um estudo empírico em empresas industriais Paranaenses / Alceu Panosso. -- Maringá, 2015.
183 f. : il., figs., tabs., quadro, gráfico + apêndice

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho.
Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2015.

1. Contabilidade gerencial. 2. Estratégias organizacionais - Prioridades estratégicas - Ferramenta de controle gerencial. 3. Controle gerencial - Ferramenta de controle gerencial. 4. Controle gerencial - Desempenho I. Camacho, Reinaldo Rodrigues, orient. II. Universidade Estadual de Maringá... III. Título.

CDD 21.ed. 658.151

MN-003131

ALCEU PANOSSO

**PRIORIDADES ESTRATÉGICAS, FERRAMENTAS DE CONTROLE GERENCIAL
E DESEMPENHO: UM ESTUDO EMPÍRICO EM EMPRESAS INDUSTRIAIS
PARANAENSES.**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Estadual de Maringá, sob apreciação da seguinte banca examinadora:

Aprovada em 04 de dezembro de 2015

Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho (PCO-UEM)
Presidente

Prof^a. Dr^a. Márcia Maria Bortolucci Espejo (UFPR)
(Membro convidado)

Prof^a. Dr^a. Kátia Abbas (PCO-UEM)
(Membro)

MARINGÁ
2015

Dedicatória

À minha família, especialmente à minha esposa Aparecida, pelo companheirismo, apoio e compreensão. Amo vocês.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela vida e pela sabedoria que me proporcionou para que eu pudesse enfrentar os obstáculos e sair vitorioso.

Ao meu professor orientador Reinaldo Rodrigues Camacho, pela grandeza com que conduziu as orientações, sempre com otimismo, sabedoria e compreensão. Obrigado por acreditar em mim.

A professora Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, pela parceria UEM e UFPR para realização da pesquisa.

As professoras Kátia Abbas e Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, pelas contribuições da banca de qualificação e defesa do trabalho, sendo fundamentais para melhoria do trabalho.

A Ana Claudia Afra Neitzke e Ana Henning, pela parceria numa fase importante da pesquisa que foi a coleta de dados.

Aos professores do mestrado PCO – UEM, pela forma brilhante com que conduziram seus trabalhos, contribuindo para o aumento do conhecimento.

Ao professor Valter Faia, pela importante orientação para utilização dos instrumentos estatísticos e análise dos dados.

Aos professores do DCC – UEM, por me incentivarem nessa fase importante de minha vida e por assumir mais encargos de ensino para que eu pudesse buscar a realização deste sonho.

Ao (a)s colegas da secretaria do PCO – UEM e DCC – UEM, pois, vosso apoio foi muito importante para a conquista de mais essa jornada.

A turma do mestrado pela grande amizade e por compartilhar conhecimentos, materiais e outros aspectos que contribuíram para que esse momento fosse comemorado.

A todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para que essa etapa fosse vencida.

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo investigar a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses, e a influência da adoção das ferramentas de controles gerenciais, no desempenho de empresas industriais paranaenses. Diante da caracterização da problematização do estudo foram estabelecidas as seguintes perguntas de pesquisa: Qual a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses? Qual a influência da adoção de ferramentas de controles gerenciais no desempenho das empresas industriais paranaenses? Como suporte à análise dos dados foi desenvolvida uma revisão de literatura versando sobre os seguintes tópicos: Teoria da Contingência; Estratégia Organizacional; Sistemas de controles gerenciais, envolvendo o controle gerencial nas organizações, a gestão e avaliação de desempenho e as ferramentas de controles gerenciais. Pelo *Design* Metodológico definiu-se a classificação da pesquisa quanto aos procedimentos técnicos e aos objetivos; a população objeto de estudo compreendeu 1809 empresas cadastradas na FIEP (Federação das Indústrias do Estado do Paraná), onde 1365 são empresas de médio porte com 100 a 499 empregados e 444 de grande porte com 500 ou mais empregados, com uma amostra válida de 149 empresas. O Instrumento de Coleta de dados se deu por intermédio de questionário. Para análise dos dados utilizou-se Regressão Logística, Análise de Variância: ANOVA e Teste *Chi-Square*. Pela análise dos resultados foi possível perceber a importância das prioridades estratégicas para o gerenciamento das empresas, verificar que a maior parte dos gestores conhecem as ferramentas de controles gerenciais, havendo um baixo percentual de utilização e que muitos julgam importante, mas não utilizam. Verificou-se também por meio da pesquisa que as prioridades estratégicas de diferenciação demonstraram haver influência no uso de apenas três ferramentas de controle gerencial, o orçamento, a análise custo/volume/lucro e o *balanced scorecard*; e a de liderança de custo em duas ferramentas, a gestão ABM e a análise de medidas econômicas de desempenho, mas ambas tiveram grandes influências no desempenho das empresas. Verificou-se, também, que apenas o uso de uma das ferramentas em estudo teve influência no desempenho das empresas alvo da pesquisa, sendo, portanto, o orçamento.

Palavras-chave: Estratégias Organizacionais, Prioridades Estratégicas, Ferramentas de Controles Gerenciais, Desempenho.

ABSTRACT

This study aimed to investigate the influence of the strategic priorities in the adoption of management control tools and performance of Paraná industrial companies, and the influence of the adoption of management control tools in the performance of Paraná industrial companies. On the characterization of the study questioning the following research questions were established: What is the influence of the strategic priorities in the adoption of management control tools and performance of Paraná industrial companies? What is the influence of the adoption of management controls tools in the performance of the state's industrial companies? As support data analysis was carried out a literature review dealing on the following topics: Contingency Theory; Organizational strategy; Systems management controls involving management control in organizations, management and performance evaluation of management controls and tools. Design Methodology defined by the classification of research on the technical procedures and objectives; the object of study population comprised 1809 companies registered in FIEP (Federation of Paraná State Industry), where 1365 are medium-sized companies with 100-499 large employees and 444 with 500 or more employees, with a valid sample of 149 companies. The data collection instrument was given by questionnaire. For data analysis we used logistic regression, analysis of variance: ANOVA test and Chi-square. For the analysis of the results it was possible to realize the importance of the strategic priorities for the management of companies, found that most managers know the tools of management controls, with a low percentage of use and that many deem important, but do not use. It was also found through research that the strategic priorities of differentiation showed that there was influence on the use of only three management control tools, budgeting, cost / volume / profit and the Balanced Scorecard; and cost leadership in both tools, the ABM management and analysis of economic measures of performance, but both had big influences on business performance. There was also that only the use of one of the tools in the study had an influence on business performance target of research, and therefore the budget.

Keywords: Organizational Strategies, Strategic Priorities, Management Controls Tools, Performance.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Ambiente sistêmico empresarial.....	32
Figura 2 - Processo de Gestão.....	50
Figura 3 – Esquema de Medidas de Desempenho.....	52
Figura 4 – Processo em busca da melhoria contínua.....	54
Figura 5 – Planejamento de medidas de desempenho.....	55
Figura 6 – Proposta de melhoria.....	56
Figura 7 – Geração de informações considerando módulos de um sistema.....	58
Figura 8 – Sistema e seus componentes.....	60
Figura 9 – Processo de Gerência.....	62
Figura 10 - Desenho da pesquisa.....	95

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Porte da empresa em relação ao faturamento.....	100
Tabela 2 - Porte da empresa em relação à quantidade de funcionários.....	101
Tabela 3 - Tempo de atuação dos respondentes.....	102
Tabela 4 - Nacionalidade dos respondentes.....	102
Tabela 5- Formação dos respondentes.....	103
Tabela 6 - Cursos de formação dos respondentes.....	103
Tabela 7 - Gênero dos respondentes.....	104
Tabela 8 - Prioridades estratégicas.....	105
Tabela 9 – Desempenho das empresas.....	107
Tabela 10 - Planejamento estratégico formal.....	107
Tabela 11 - Técnicas de orçamento de capital.....	108
Tabela 12 – Orçamento.....	109
Tabela 13 - Custeio por absorção.....	110
Tabela 14 - Custeio baseado em atividades (ABC).....	111
Tabela 15 - Gestão ABM.....	112
Tabela 16 - Custeio variável.....	113
Tabela 17 - Custeio alvo.....	114
Tabela 18 - Relação/custo/volume/lucro.....	115
Tabela 19 - Análise de lucratividade.....	116
Tabela 20 - Análise do ciclo de vida do produto.....	117
Tabela 21 - Medidas econômicas de desempenho.....	118
Tabela 22 - Análise da cadeia de valor.....	119
Tabela 23 - <i>Balanced scorecard</i>	120
Tabela 24 - Demonstrações contábeis básicas.....	121
Tabela 25 - Matriz de componente.....	122
Tabela 26 - Coeficientes das estimativas de regressões.....	124
Tabela 27 - Coeficientes das estimativas de regressões.....	126
Tabela 28 - Coeficientes das estimativas de regressões.....	129
Tabela 29 - Coeficientes das estimativas de regressões.....	132
Tabela 30 – Influência do uso do planejamento estratégico formal no desempenho da empresa.....	135

Tabela 31 – Influência do uso das técnicas de orçamento de capital no desempenho da empresa.....	136
Tabela 32 – Influência do uso do orçamento no desempenho da empresa.....	136
Tabela 33 – Influência do uso do custeio por absorção no desempenho da empresa.....	137
Tabela 34 – Influência do uso do custeio baseado em atividades no desempenho da empresa.....	137
Tabela 35 – Influência do uso da gestão ABM no desempenho da empresa.....	138
Tabela 36 – Influência do uso do custeio variável no desempenho da empresa.....	139
Tabela 37 – Influência do uso do custeio alvo no desempenho da empresa.....	139
Tabela 38 – Influência do uso da ferramenta análise/custo/volume/lucro no desempenho da empresa.....	140
Tabela 39 – Influência do uso da ferramenta análise de lucratividade no desempenho da empresa.....	140
Tabela 40 – Influência do uso da ferramenta análise do ciclo de vida do produto no desempenho da empresa.....	141
Tabela 41 – Influência do uso medidas econômicas de desempenho no desempenho da empresa.....	141
Tabela 42 – Influência do uso da análise da cadeia de valor do produto no desempenho da empresa.....	142
Tabela 43 – Influência do uso do <i>balanced scorecard</i> no desempenho da empresa.....	142
Tabela 44 – Influência do uso das demonstrações contábeis básicas no desempenho da empresa.....	143
Tabela 45 – Resultados dos testes de hipóteses.....	146
Tabela 46 – Resultados dos testes de hipóteses.....	147
Tabela 47 – Resultados dos testes de hipóteses.....	148

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Conceitos de estratégias.....	33
Quadro 2 - Comentários sobre estratégias.....	34
Quadro 3 – Visões da qualidade.....	36
Quadro 4 – Atividades de controladoria.....	48
Quadro 5 - Constructos da pesquisa.....	99

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Influências das prioridades estratégicas de diferenciação no uso do orçamento.....	125
Gráfico 2 – Influências das prioridades estratégicas de diferenciação no uso da ferramenta análise custo/volume/lucro.....	127
Gráfico 3 – Influências da prioridade estratégica liderança de custo no uso da ferramenta gestão ABM.....	128
Gráfico 4 – Influências das estratégias diferenciação no uso da ferramenta <i>balanced scorecard</i>	130
Gráfico 5 – Influências das prioridades estratégicas liderança de custo no uso da ferramenta análise de medidas econômicas de desempenho.....	131
Gráfico 6 – Influências das prioridades estratégicas de diferenciação no desempenho das empresas.....	133
Gráfico 7 – Influências da prioridade estratégica liderança de custo no desempenho das empresas.....	134

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA E JUSTIFICATIVA.....	15
1.2 OBJETIVO GERAL.....	17
1.2.1 Objetivos Específicos.....	17
1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	18
1.4 CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA.....	19
1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	20
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	22
2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	22
2.1.1 Fundamentos da Teoria da Contingência.....	22
2.1.2 Fatores Contingenciais e Hipóteses da Pesquisa.....	23
2.1.2.1 Estudos recentes sobre estratégia organizacional.....	26
2.1.2.2 Estudos recentes da área da contabilidade gerencial.....	27
2.2 ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL.....	31
2.2.1 Conceitos de estratégias.....	33
2.2.2 Prioridades estratégicas.....	34
2.2.2.1 Qualidade.....	35
2.2.2.2 Preço de venda.....	37
2.2.2.3 Suporte ao cliente.....	38
2.2.2.4 Imagem da marca.....	40
2.2.2.5 Pesquisa e desenvolvimento.....	41
2.2.2.6 Características únicas de produtos e serviços.....	42
2.3 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL.....	42
2.3.1 Controle Gerencial nas Organizações.....	44
2.3.1.1 Contabilidade financeira.....	44
2.3.1.2 Contabilidade gerencial.....	45
2.3.1.3 Controladoria.....	47
2.3.2 Gestão e Avaliação do Desempenho.....	50
2.3.3 Sistemas de Informações Gerenciais.....	57
2.3.4 Ferramentas do Sistema de Controle Gerencial.....	63

2.3.4.1 Planejamento Estratégico Formal.....	64
2.3.4.2 Orçamento.....	65
2.3.4.3 Custeio por absorção.....	66
2.3.4.4 Custeio baseado em atividades.....	67
2.3.4.5 Gestão baseada em atividades.....	69
2.3.4.6 Custeio variável.....	70
2.3.4.7 Custeio alvo.....	71
2.3.4.8 <i>Balanced scorecard</i>	73
2.3.4.9 Análise custo/volume/lucro.....	74
2.3.4.10 Análise de lucratividade do produto.....	75
2.3.4.11 Análise da cadeia de valor.....	77
2.3.4.12 Análise do ciclo de vida do produto.....	78
2.3.4.13 Técnicas de orçamento de capital.....	79
2.3.4.14 Análise de medidas econômicas de desempenho.....	81
2.3.4.15 Demonstrações contábeis básicas.....	82
2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS À REVISÃO DE LITERATURA.....	86
3 DESIGN METODOLÓGICO DA PESQUISA.....	88
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	88
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	90
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	91
3.3.1 Pré-teste.....	91
3.4 TÉCNICAS PARA ANÁLISE DOS DADOS.....	92
3.4.1 Estatística Descritiva.....	92
3.4.2 Regressão Logística.....	93
3.4.3 Chi-Square.....	93
3.4.4 Análise de Variância: ANOVA.....	93
3.5 CARÁTER TEÓRICO METODOLÓGICO DA PESQUISA.....	94
3.5.1 Teoria de Base.....	94
3.5.2 Desenho da Pesquisa e Hipóteses.....	94
3.5.3 Constructo e Variáveis da Pesquisa.....	98
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO RESULTADO.....	100
4.1 TRATAMENTOS DOS DADOS PELA ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	100
4.1.1 Porte da Empresa.....	100

4.1.2 Qualificação do Respondente.....	102
4.1.3 Prioridades Estratégicas.....	104
4.1.4 Desempenhos das Empresas.....	106
4.1.5 Ferramentas de Controles Gerenciais.....	107
4.2 TRATAMENTOS DOS DADOS PELA REGRESSÃO LOGÍSTICA E ANÁLISE DE VARIÂNCIA: ANOVA.....	122
4.2.1 Influências das Prioridades Estratégicas no uso das Ferramentas de Controles Gerenciais.....	123
4.2.2 Influências das Prioridades Estratégicas no Desempenho das Empresas.....	132
4.3 TRATAMENTOS DOS DADOS PELO TESTE <i>CHI-SQUARE</i>.....	134
4.3.1 Influências das Ferramentas de Controles Gerenciais no Desempenho das Empresas.....	134
4.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	143
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	150
5.1 CONCLUSÃO.....	150
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	151
REFERÊNCIAS.....	153
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO CADÊMICO.....	166
APÊNDICE B – RESULTADOS ESTATÍSTICOS.....	169

1 INTRODUÇÃO

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DA PESQUISA E JUSTIFICATIVA

As empresas têm enfrentado competição e isso demanda por eficiência, tecnologia, qualidade dos produtos e um sistema de controle gerencial que proporcione condições para atender às necessidades dos usuários internos e externos da organização, bem como o mercado consumidor que tem sido cada vez mais exigente.

Conforme as organizações crescem, passam a necessitar de reestruturação e para que as informações sejam geradas, as mesmas necessitam de um sistema de controle gerencial que seja ajustado às estratégias das empresas de modo que exerça influência na forma de gerenciamento das mesmas e auxilie para que elas possam atingir seus objetivos e adaptar-se ao ambiente em que estão inseridas (Merchant & Otley, 2007, Malmi & Brown, 2008). Com as informações agrupadas pelo sistema de controle gerencial a empresa pode coordenar suas ações de planejamento e controle e ainda direcionar o comportamento de seus gestores (Horngren, Datar & Foster, 2004b).

Sendo assim, requer que as empresas tenham estruturas organizacionais complexas que possibilitem aos gestores desempenhar funções para que estas obtenham estruturas e condições de absorverem todos os esforços que garantam sua competitividade. Para isso, elas necessitam de medidas de desempenho que lhes dê segurança na tomada de decisão. Portanto, essas medidas podem ser financeiras e não financeiras e nesse sentido, Malmi e Brown (2008) discorrem que medidas de caráter financeiro servem para definir metas e medidas não financeiras são utilizadas para superar as limitações financeiras auxiliando no gerenciamento interno das empresas.

Diversos problemas podem ser superados, quando a empresa adota um conjunto de medidas de desempenho envolvendo a perspectiva financeira, perspectiva de negócios internos, perspectiva de cliente, inovação e perspectiva de aprendizagem. Para tanto, deve haver uma interação entre tais perspectivas, por meio de planejamento (Neely, Richards, Mills, Plats, & Bourne, 1997). As ferramentas do sistema de controle gerencial são de grande importância para o gestor, quer seja para controlar, gerenciar, ou medir o desempenho das empresas, de forma que as decisões possam ser acertadas e venham garantir um bom desenvolvimento para a organização.

Assim, no âmbito do controle gerencial, com a utilização das ferramentas de controle gerencial, tais como, os métodos de custeio, o orçamento anual, o ciclo de vida, o *balanced*

scorecard, entre outros, pode-se produzir relatórios que dão suporte às decisões (Frezatti, Rocha, Nascimento & Junqueira, 2009).

Entretanto, a simples geração de relatórios por intermédio das ferramentas do sistema de controle gerencial não é suficiente para auxiliar na tomada de decisão, no entanto, estratégias devem ser implementadas, para que as informações sejam geradas de acordo com as especificidades do usuário, como por exemplo: para acompanhar o produto nas várias etapas de seu ciclo de vida, desde a aquisição e entrada da matéria prima até seu descarte pelo consumidor final, estratégias devem ser implementadas pelos gestores das empresas com o intuito de atingir uma vantagem competitiva sustentável, que lhes garantem solidez em suas negociações e nas decisões tomadas para direcionar o rumo de suas organizações. Nesse sentido, Black e Boal (1994) comentam que a gestão estratégica trabalha em busca da criação de vantagens competitivas sustentáveis e, Porter (1989) argumenta que mediante a estratégia competitiva é possível se estabelecer posições lucrativas e sustentáveis para fortalecer a organização para fazer frente às forças que determinam a concorrência.

Destarte, parece haver consenso de que se as empresas adotarem um sistema de controle gerencial integrado às suas estratégias de negócios, os relatórios gerados em cada uma destas etapas poderão proporcionar oportunidades aos gestores de estabelecerem suas estratégias de trabalho colocando a organização em destaque considerando um cenário de grande competitividade. Portanto, acredita-se que se as empresas se organizarem e trabalharem adequadamente com as ferramentas do sistema de controle gerencial, elas podem sustentar suas estratégias de modo integrado, podendo obter e sustentar vantagens competitivas gerando informações em todos os níveis, garantindo uma tomada de decisão, oportuna e segura.

Diante do exposto, pode-se perceber a importância de haver uma associação entre as informações geradas para a organização, no que tange as prioridades estratégicas, as ferramentas de controle gerenciais e o desempenho das empresas, garantindo que as decisões não sejam tomadas de forma isolada, mas sim, após considerar um conjunto de informações adequadas à realidade de cada empresa.

A teoria da contingência permite estudar questões compreendendo a relação entre o desenho do sistema de controle gerencial e as variáveis contingentes da empresa, a relação entre as técnicas contábeis e as variáveis contingenciais, permitindo lidar com um conjunto de ferramentas a serem testadas (Frezatti et al., 2009, Cinquini & Tenucci, 2010). Por conseguinte, essa teoria dá suporte para o desenvolvimento desta pesquisa.

Em um levantamento bibliográfico sobre o tema, foram identificados alguns trabalhos publicados que tratam sobre as estratégias e controle gerencial. Todavia, não foram encontrados

trabalhos que apresentam se há influências das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho das empresas, bem como influências das ferramentas de controles gerenciais no desempenho das empresas.

Os trabalhos já publicados versam sobre estratégias, sistema de controle gerencial e ferramentas de controle gerencial, como por exemplo: o efeito mediador do sistema de contabilidade de gestão estratégica no desempenho da empresa (Cadez & Guilding, 2008); o impacto do sistema de controle gerencial na estratégia de controle da empresa (Isidoro, 2012); a relação entre estratégia, estilo de liderança, uso do orçamento e desempenho (Neitzke, 2015). Portanto, não fazem uma relação que evidencie a potencialização de seus efeitos no processo gerencial como um todo. **Diante deste problema, destacam-se as seguintes perguntas da pesquisa: Qual a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses? Qual a influência da adoção de ferramentas de controles gerenciais no desempenho das empresas industriais paranaenses?**

Mediante o exposto, justifica-se este trabalho, pois pretende-se demonstrar se há influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses, e se o uso das ferramentas de controles gerenciais influencia no desempenho da empresa.

1.2 OBJETIVO GERAL

Considerando a questão de pesquisa, o objetivo geral deste estudo é investigar a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses; a influência da adoção das ferramentas de controles gerenciais no desempenho de empresas industriais paranaenses.

1.2.1 Objetivos Específicos

Para que o objetivo geral seja atendido, são estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- I) Verificar se as ferramentas de controles gerenciais são conhecidas pelos gestores das empresas;

- II) Verificar quais ferramentas de controles gerenciais é utilizada nas decisões das empresas;
- III) Identificar a importância das ferramentas de controles gerenciais nas tomadas de decisões da empresa;
- IV) Investigar se há influência das prioridades estratégicas na adoção das ferramentas do sistema de controle gerencial;
- IV) Investigar se há influências das prioridades estratégicas no desempenho das empresas alvo;
- V) Investigar se há influências do uso das ferramentas de controle gerencial no desempenho das empresas alvo.

1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Considerando que diversos fatores podem influenciar as prioridades estratégicas, a adoção de ferramentas de controle gerencial e o desempenho de empresas industriais paranaenses, faz-se necessário estabelecer o escopo desta investigação, no sentido de delimitar os estudos desenvolvidos, para que os resultados pudessem ser apresentados e analisados. Sendo assim, apresentam-se as seguintes delimitações:

- a) Quanto ao sistema de controle gerencial, efetuou-se um levantamento bibliográfico envolvendo o controle gerencial nas organizações e as ferramentas de controle gerencial, com o foco para o controle e tomada de decisões (Frezatti et al., 2009);
- b) Com relação à estratégia, embora haja diversos autores que versam sobre o assunto, procurou ater-se às estratégias de Porter, principalmente no que tange: a estratégia competitiva, visando que a empresa possa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável se fortalecendo contra as forças que determinam a concorrência, onde se utiliza de cinco fatores determinados como forças de mercado, tais como: entrantes potenciais como uma ameaça, poder de negociação dos fornecedores, poder de negociação dos clientes, ameaça de serviços ou produtos substitutos e concorrência. Como estratégias genéricas para alcance do desenvolvimento sustentável destacam-se: liderança em custos e diferenciação de produtos ou serviços. (Porter, 1989). Portanto, considera-se que estes fatores apresentam grande influências no que tange a diferenciação do produto, tais como a qualidade, o suporte ao cliente, a imagem da marca, a pesquisa e desenvolvimento, as características únicas de produtos e serviços, e

o custo do produto que pode ter grande influência no preço de venda, fatores estes utilizados como prioridades estratégicas nesta pesquisa;

- c) Quanto às empresas pesquisadas, limitou-se às empresas industriais de médio e grande porte, cujo porte foi definido em função da quantidade de funcionários. As empresas de 100 a 499 empregados são consideradas de médio porte e as com mais de 499 empregados, de grande porte, especificamente localizadas no estado do Paraná de acordo com a classificação constante no cadastro da FIEP (Federação das Indústrias do Estado do Paraná) até o ano de 2014;
- d) Quanto à teoria de base, foi utilizada a teoria da contingência como suporte aos fatores contingenciais estudados, tais como: as prioridades estratégicas e suas influências no uso das ferramentas de controles gerenciais e no desempenho das organizações em estudos;
- e) Quanto às ferramentas de controles gerenciais procurou-se dar prioridade às definições e conceitos, com a finalidade de servir como suporte para fundamentar as análises desenvolvidas;
- f) O desempenho das empresas abordado na pesquisa é o percebido pelo gestor, obtido através das respostas ao questionário. Logo, não efetuou-se levantamentos nas demonstrações e relatórios das mesmas.

1.4 CONTRIBUIÇÃO DA PESQUISA

Para a academia, os resultados desta pesquisa podem inspirar estudos futuros. Os achados da pesquisa revelam que as estratégias utilizadas são capazes de influenciar o desempenho das empresas objeto de estudo. Não obstante, apenas 1/3 das empresas pesquisadas adotam o planejamento estratégico formal e cerca de 2/3 utilizam o orçamento como ferramenta gerencial.

Na academia ensina-se que o planejamento estratégico deve contemplar as estratégias adotadas e antecede ao orçamento, sendo, ambos, vitais para o controle gerencial das organizações. Os resultados da pesquisa não se alinham plenamente com esse ensinamento, uma vez que a maior parte das empresas não adotam o planejamento estratégico formal, e boa parte daquelas que utilizam o orçamento, não o fazem, tendo como base o planejamento estratégico. Assim, essa pesquisa contribui com futuros pesquisadores que podem confirmar esses achados, investigando os motivos desse aparente paradoxo.

Além disso, os resultados revelam que o planejamento estratégico não influencia o desempenho das empresas pesquisadas. Se for mesmo possível ter desempenhos satisfatórios sem planejamento estratégico, seria mesmo útil ensinar sobre essa ferramenta nos cursos de administração e ciências contábeis?

Do conjunto de ferramentas gerenciais pesquisadas, boa parte delas não é utilizada pelas empresas investigadas. O que a academia pode fazer com essa informação? Se confirmada essa realidade com base em pesquisas futuras, a academia pode rever seus currículos, pois é possível que aquilo que se ensina não tem utilidade no dia a dia das organizações. Reavaliar currículos, ementas e programas, pode ser uma importante contribuição desta pesquisa para a academia.

As organizações costumam fazer *benchmarking*. Nesse sentido, essa pesquisa gerou resultados provenientes de 149 empresas de médio e grande porte do estado do Paraná, que podem ser úteis para fins de orientar suas práticas gerenciais. Por exemplo, os achados revelam que o orçamento influencia o desempenho das empresas e que 1/3 delas não fazem uso dessa ferramenta.

Outra informação que pode ser útil para as empresas tem relação com as estratégias adotadas. Os resultados apontam que as empresas, objeto de estudo, consideram mais importante diferenciar-se do que priorizar baixo custo e essa informação, de certa forma, mostra um alinhamento em termos de estratégias dentro da indústria paranaense.

Assim, buscou-se com este estudo gerar contribuições, tanto para a literatura da contabilidade gerencial, e para a academia geradora de conhecimento através do ensino e da pesquisa, como também para as empresas industriais paranaenses.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O estudo está organizado em cinco capítulos, sendo:

Capítulo 1 – Introdução que aborda a caracterização do problema da pesquisa, a questão da pesquisa, os objetivos delineados para o estudo e a delimitação do estudo.

Capítulo 2 – Revisão de Literatura que trata da teoria da contingência contemplando seus fundamentos, fatores contingenciais e hipóteses da pesquisa, incluindo os estudos mais recentes da área da contabilidade gerencial e estratégia organizacional. Sistema de controle gerencial, correspondendo ao controle gerencial nas organizações, gestão e avaliação do desempenho e, ferramentas do sistema de controle gerencial, com a finalidade de dar suporte para a apresentação e análise dos resultados.

Capítulo 3 – *Design* Metodológico que define a classificação da pesquisa, a população e amostra, o instrumento de coleta de dados incluindo o pré-teste, as técnicas para análises dos dados, o caráter teórico metodológico da pesquisa, a teoria de base, o desenho da pesquisa, hipóteses e, o constructo da pesquisa.

Capítulo 4 – Apresentação e Análise dos Resultados dando tratamento aos dados coletados e à luz da revisão de literatura, com o auxílio dos instrumentos estatísticos, os mesmos foram apresentados e analisados com o intuito de responder a questão de pesquisa, efetuar o teste das hipóteses, atendendo assim, os objetivos propostos para a pesquisa.

Capítulo 5 – Conclusão e Recomendações com abordagem sobre o desenvolvimento do trabalho no que tange o atendimento aos objetivos propostos, respostas às questões da pesquisa, achados da pesquisa, contribuição para novas pesquisas e, recomendações para o desenvolvimento de futuras pesquisas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

2.1.1 Fundamentos da Teoria da Contingência

Ribeiro (2006) apresenta que a teoria da contingência teve origem a partir de pesquisas efetuadas por Chandler, Burns e Stalker, cujos estudos foram desenvolvidos a respeito da relação entre organizações, ambientes e tecnologias. Por meio, destas pesquisas estes autores constataram que muito do que se observou dentro das organizações era em função do que ocorria em seu ambiente externo, necessitando de contínua adaptação para sobreviver e crescer.

Silva (2008) discorre que na década de 1970 ocorreram diversas pesquisas para investigar os fenômenos organizacionais a partir de uma nova perspectiva e ao se deparar com o termo contingência verificou-se que este termo implica que uma coisa está relacionada à outra. Discorre, também, que a teoria da contingência pode ser vista como um desenvolvimento da teoria de sistemas e estabelece-se que para solucionar situações diferentes há a necessidade de desenvolverem-se práticas diferentes.

Analisando a obra de Clegg et al. (2007), percebe-se que os estudos mais profundos sobre a teoria da contingência, incluindo a abordagem contingencial da estrutura organizacional, ocorreram a partir da década de 1960, sendo desenvolvidos por Burns, Stalker, Woodward e, outros.

Lawrence e Lorsch (1973) relataram o que outros autores desenvolveram anteriormente sobre a teoria da contingência, tais como: **Woodward**, em 1953 organizou um grupo de pesquisa e lançou uma investigação dos processos administrativos. **Fouraker**, no início de suas investigações estava interessado na maneira como os conflitos eram tratados pela organização e como tratavam as decisões econômicas. **Chandler** utilizou como método a análise comparativa da história de casos de algumas firmas pioneiras. **Udy**, a principal finalidade de seu trabalho foi procurar amplas generalizações às variações na estrutura da empresa relacionadas ao ambiente social e tecnologia, com a intenção de contribuir para preencher algumas lacunas na teoria da empresa. **Leavitt**, juntamente com seus colegas, estudaram pequenos grupos no sentido de realizar várias atividades de solução de problemas em condições experimentais e controladas.

2.1.2 Fatores Contingenciais e Hipóteses da Pesquisa

A pesquisa sobre o sistema de contabilidade de gestão estratégica nos últimos anos tem-se dedicado a exploração de fatores contingentes que sustentam a implementação e a utilização de técnicas que contribuem para a adoção de um modelo contingente e a lidar com um conjunto de ferramentas a serem testadas (Cinquini & Tenucci, 2010).

São fatores que potencialmente exibem uma relação de contingência com a contabilidade de gestão estratégica, a estratégia de negócios, deliberada orientação e formulação de estratégias, a orientação para o mercado e o tamanho da empresa (Cadez & Guilding, 2008).

O princípio fundamental da teoria da contingência sustenta que o desempenho da empresa é um produto de um ajuste adequado entre a estrutura de um sistema de contabilidade de gestão estratégica e contexto da contingência de fatores. Quando se considera o resultado de forma holística, ele fornece apoio para aplicação da teoria da contingência no projeto de sistemas de contabilidade (Cadez & Guilding, 2008).

Em contabilidade gerencial, a teoria da contingência pode ser utilizada para estudar a relação entre o desenho de sistemas contábeis gerenciais e as variáveis contingenciais específicas de cada organização. Seguindo essa teoria, cada empresa é única, com especificidades e características demandando para cada empresa um diferente desenho de modelo de contabilidade gerencial. A teoria da contingência estuda algumas variáveis, que são chamadas de variáveis contingenciais, tais como: ambiente externo, estratégia competitiva e missão, tecnologia, tamanho e variedade do setor, conhecimento e fatores observáveis, estrutura organizacional e tamanho da organização. A teoria da contingência pode estudar questões compreendendo a relação entre o desenho do sistema de controle gerencial e as variáveis contingentes da empresa; o impacto das variáveis contingentes no sistema orçamentário e a relação entre as técnicas contábeis e as variáveis contingenciais (Frezatti et al., 2009).

A teoria da contingência, por tratar de fatores internos e externos de uma organização, considera que fatores vindos de fora podem mudar significativamente a vida das empresas, como por exemplo, as condições legais, condições tecnológicas, condições políticas, fornecedores, clientes, concorrentes, entre outros. Ocorre, portanto, uma Interação entre a organização e o ambiente, que são as contingências externas que oferecem oportunidades, restrições e ameaças influenciando sua estrutura organizacional e seus processos internos.

Lawrence e Lorsch (1973) tratam dos conflitos nas organizações e argumentam que eles ocorrem principalmente em seus níveis hierárquicos e tentam discorrer alguns aspectos

internos, bem como aspectos externos, tratando assim um sistema aberto. Esses autores fazem alguns questionamentos, tais como: que tipo de organização a empresa deve adotar para tratar com várias condições econômicas e de mercado? Pode-se notar que com esta questão o tratamento que se dá é sobre um sistema aberto. Em outro questionamento, argumentam que tipo de organização a empresa deve adotar para tratar com diferentes condições de ambiente? Certamente, para responder esta pergunta, faz-se necessário conhecer os objetivos e estratégia da empresa no contexto em que atua. Esses autores consideram útil conceber uma organização empresarial como sistema aberto, no qual os comportamentos de seus membros são inter-relacionados.

Outros questionamentos são feitos por Lawrence e Lorsch (1973) sem a pretensão de que fossem respondidos em sua obra: Quais são as implicações organizacionais dos ritmos crescente de inovação tecnológica? Duas divisões de produtos que trabalham com diferentes tecnologias e se dirigem a diferentes mercados deveriam ser organizadas da mesma maneira ou diferentes? Neste último caso, qual deveria ser a diferença? Uma subsidiária no estrangeiro deveria ser organizada como a matriz nos Estados Unidos? Cabe salientar que são questões importantes para reflexão, mas para respondê-las necessita conhecer as condições econômicas, técnicas e ambientais onde as empresas estão inseridas.

Ainda baseando-se em Lawrence e Lorsch (1973), a organização formal e a tecnologia podem também estar relacionadas com as expectativas de como os administradores devem se comportar. Portanto, esses autores comentam que quando referem-se à diferenciação entre unidades querem significar diferenças na orientação e no formalismo da estrutura. Argumentam também que é natural haver conflitos internos entre membros da organização, mas para que haja uma efetiva integração, quer sejam com o ambiente interno ou externo, tais conflitos devem ser resolvidos.

Diante do exposto, percebe-se a importância de que os conflitos em uma organização sejam resolvidos, para que a mesma possa integrar suas informações quer sejam internas ou externas.

Verificou-se o trabalho de Hannan e Freeman (2005), que tem como objetivo orientar em direção a uma teoria moderna da ecologia populacional para estudo das relações organização-ambiente. Tem como questão central: porque existem muitos tipos de organização? Os autores alertam às possibilidades das organizações sofrerem pressões inerciais que podem surgir tanto de arranjos estruturais internos quanto de restrições ambientais, nesse sentido apresentam as seguintes restrições:

- a) Com relação aos investimentos da organização tomando-se por base sua planta social;

- b) Aqueles que tomam decisões organizacionais podem sofrer restrições nas informações recebidas;
- c) As restrições das políticas internas passam a ter maior importância;
- d) As organizações estão sujeitas a sofrerem restrições que são geradas por sua própria história.

Hannan e Freeman (2005) apresentam que com relação às pressões externas inclui pelo menos os seguintes fatores:

- a) Para as empresas entrarem e saírem dos mercados, são inúmeras as barreiras fiscais e legais;
- b) Há uma equivalência com relação às restrições internas e externas sob a disponibilidade de informação;
- c) As restrições de legitimidade também se originam do ambiente;
- d) Ocorrem problemas que fazem parte da racionalidade coletiva.

Consideram-se dois amplos aspectos que são preliminares para o modelo ecológico, são eles: Primeiro - análise da relação das organizações com os ambientes tem como ponto de vista uma única organização. Segundo – está relacionado com a aplicabilidade de modelos da ecologia populacional ao estudo da organização social e humana. Apresenta-se também que a análise ecológica é conduzida em três níveis: individual, populacional e comunitário. Já com relação à situação em que um analista organizacional pode enfrentar, torna-se mais complexa, tendo em vista que se depara com cinco níveis de análises: 1. Membros, 2. Subunidades, 3. Organizações individuais, 4. Populações organizacionais e 5. Comunidades (populações) de organizações. Tem-se que a mudança estrutural acompanha o crescimento da organização, ou seja, uma única organização não pode crescer indefinidamente e ainda manter sua forma original. Argumenta-se que a partir de uma perspectiva da ecologia populacional, é o ambiente que otimiza. Portanto, além das condições econômicas, técnicas e ambientais apresentadas por outros autores, inclui-se o estudo sobre a análise das variações ambientais na estrutura organizacional e destaca-se a importância de se fazer análise tendo como foco populacional. (Hannan & Freeman, 2005).

Assim, pode-se dizer que a teoria da contingência evidencia que a organização recebe fortes pressões de seu ambiente externo, considerando as barreiras fiscais, legais e restrições, influenciando fortemente seu ambiente interno, contribuindo para que mudanças em seus processos sejam efetuadas.

2.1.2.1 Estudos recentes sobre estratégia organizacional

Neitzke (2015), sob a égide da Teoria Contingencial, efetuou uma análise envolvendo a relação entre a estratégia empresarial, o estilo de liderança, as dimensões *design* e uso do orçamento e o desempenho de indústrias paranaenses. O estudo evidenciou que a estratégia influencia o *design* do orçamento exercendo também influências sobre dois estilos de uso do orçamento, diagnóstico e interativo. O estilo de liderança transacional influencia os componentes orçamentários e os três estilos de uso do orçamento. O estilo de liderança transacional influencia os componentes orçamentários, a participação orçamentária e os três estilos de uso do orçamento. O estilo *laissez-faire* de liderança não se manifestou na amostra investigada. A investigação apresentou evidências adicionais, pois, o arranjo estabelecido entre o *design*, o uso e o desempenho do orçamento expressou que o uso diagnóstico influencia o desempenho do orçamento organizacional.

Sehnm, Pavão, Rosseto e Leonardi (2012) efetuaram estudos segundo a classificação utilizada por Barney (1991) e Hall (1992), com relação aos recursos tangíveis e intangíveis usados por uma organização para estabelecer estratégias voltadas a sustentabilidade ambiental. Como resultado da pesquisa, concluiu que os recursos que apresentam valor e raridade são passíveis de replicação, mas em um período maior, e estão associados à cultura e rotinas organizacionais próprias da empresa.

O estudo de Brito e Brito (2012) envolve discussão com relação ao conceito de vantagem competitiva, identificando os desafios da área de estratégia em obter uma definição precisa de possível operacionalização e que relacione o conceito com o desempenho das empresas. Como resultado apresentou uma definição baseada na criação de valor superior e, com relação à lógica causal entre vantagem competitiva e desempenho, constatou-se que o estudo da vantagem competitiva por meio de variável única é impreciso e não mede a extensão dos resultados das decisões estratégicas.

Souza (2011) desenvolveu uma pesquisa demonstrando a exploração com relação à prática de planejamento estratégico com base num estudo de caso exploratório em uma empresa organizada por projetos, e foi possível identificar processos de mudança que configuraram diferentes fases de aplicação dessa prática ao longo dos anos com características distintas de informalidade.

Cinquini e Tenucci (2010) efetuaram uma investigação relacionada à estratégia de negócios e sua influência sobre a utilização estratégica da contabilidade gerencial (SMA). Como resultado, obteve-se que o acoplamento entre SMA técnicas e tipologias de estratégia de

negócios indica (com a possível exceção de técnicas SMA relacionadas com os custos) que a mesma técnica SMA pode suportar diferentes abordagens estratégicas da empresa.

Cadez e Guilding (2008) efetuaram uma análise do efeito das escolhas estratégicas, orientação para o mercado e tamanho da empresa em duas dimensões distintas de contabilidade de gestão estratégica (SMA) e, ainda, o efeito mediador da SMA no desempenho da empresa. Como resultado, chegaram a conclusão que o tamanho e a estratégia da empresa tem impacto significativo sobre a aplicação bem sucedida da SMA.

Tomando-se por base os fatores contingenciais apresentados e os estudos sobre estratégia organizacional estabelecem-se as seguintes hipóteses de pesquisa:

H₁: A estratégia organizacional influencia positivamente o uso das ferramentas de controles gerenciais.

H₂: A estratégia organizacional influencia positivamente o desempenho da empresa.

2.1.2.2 Estudos recentes da área da contabilidade gerencial

Cunha, Klann e Lavarda (2013) efetuaram uma análise dos artigos sobre a abordagem do ciclo de vida organizacional em nível internacional, levantando os principais tópicos associados com os controles gerenciais. Obteve-se como conclusão que o periódico internacional de contabilidade que mais publicou artigos relacionados a ciclo de vida organizacional foi o *Management Accounting Research*.

Jordão e Souza (2012) analisaram o efeito da cultura corporativa nas mudanças ocorridas no sistema de controle gerencial (SCG) da Extrativa Metal-química S.A., após sua aquisição pelo Grupo FASA Participações e concluíram que ocorreram mudanças no SCG da adquirida decorrentes da nova cultura voltada para resultados, introduzida pela adquirente para fazer da adquirida a líder mundial do setor em um prazo de 10 anos; e modificações no controle de produção, financeiro e de qualidade, visando possibilitar a implementação dessa nova cultura.

Beuren e Rangel (2012) averiguaram sobre o uso dos atributos da contabilidade gerencial, conforme proposto por Moores e Yuen (2001), nas empresas do segmento industrial de máquinas, aparelhos e materiais elétricos do Estado de Santa Catarina. Os resultados da pesquisa mostram que os atributos da contabilidade propostos por Moores e Yuen (2001), em suas duas vertentes, são utilizados nas empresas e, como conclusão, tem-se que as empresas participantes da pesquisa utilizam tipos de informações diversificados em maior proporção do que as fontes de informações, ainda que várias dessas informações não venham sendo apresentadas no formato adequado, podendo prejudicar sua relevância na tomada de decisões.

Isidoro (2012) apresenta uma análise de como os sistemas de controles gerenciais são desenhados e usados, e investiga a forma como estes impactam na estratégia de uma organização. Os resultados da pesquisa mostram a inter-relação entre os componentes dos sistemas de controles gerenciais, no qual um componente complementa o outro, funcionando de fato como um pacote; a influência das quatro alavancas de controle na formatação da estratégia; a mudança de controles interativos, conforme a estratégia da empresa; o uso de sistemas de crenças e valores para mudanças de estratégia; a inter-relação e complementação entre as alavancas de controle. De modo geral, verificou-se que a forma de como os sistemas de controles gerenciais são desenhados e usados, além de impactar no monitoramento, impactam também na formação e execução da estratégia.

Marques (2012) investigou sobre as deduções e inferências que podem ser extraídas acerca da adoção, implementação e uso do Custeio Alvo à luz da Teoria da Contingência e da Nova Sociologia Institucional, chegando-se às seguintes conclusões:

- a) Que o custeio alvo é uma prática gerencial com posturas estratégicas conservadoras, como defensora e mantenedora, e que essa opção não conflita com a postura de diferenciação;
- b) Dificuldade ou até mesmo impossibilidade de estabelecer ou não, a priori, correlações biunívocas, entre o uso de determinadas práticas de controle gerencial e determinadas posturas estratégicas;
- c) Necessidade de analisar o fator de incerteza ambiental juntamente com outros fatores.

Levando-se em conta a nova sociologia institucional, as análises indicaram que o mecanismo coercitivo foi o responsável pela adoção do custeio alvo na empresa Alfa, e as evidências mostraram uma associação entre a estrutura e as ações, ressaltando o perfil cognitivo, indicando uma estreita relação entre meios e fins e uma consistência da prática com os valores e crenças da organização. As evidências apontaram que o aspecto econômico embasou a forma de interpretação resultando na crença sobre a validade técnica do custeio alvo.

Uma das conclusões relacionadas à investigação do processo de institucionalização foi que nos casos em que a difusão se apresenta eminentemente da forma coercitiva, os mitos, as regras e as normas institucionais podem determinar a estrutura, mas não necessariamente as rotinas. As evidências apontaram que a mudança nas rotinas depende da interpretação que os atores fazem das mesmas, construindo as respostas de modo a acomodar as conveniências e interesse, quer sejam do ambiente externo bem como o ambiente interno.

Angonese (2012) em seus estudos analisou a forma como ocorre o processo de mudança no sistema de contabilidade sob a ótica da teoria institucional, por meio da implementação de

um sistema integrado de gestão em três empresas brasileiras pesquisadas. Verificou-se que nas três empresas caracterizaram-se os fatores motivadores, pressão social do ambiente e improvisação. As evidências adicionais mostraram que diversos foram os fatores de resistência detectados no processo de mudança, destacando-se o fator confiança na empresa A e os fatores insegurança e de *coupling* na empresa B.

Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011) desenvolveram um estudo no âmbito de avaliar se, empresas brasileiras que destacam-se pelo seu porte na economia brasileira utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial e, se empresas que destacam-se pela qualidade de suas informações aos usuários externos, também, destacam-se pela maior utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial de apoio a usuários internos. Como resultado do estudo, ficou demonstrado que as empresas da amostra utilizam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial; a amostra de empresas indicadas para o prêmio não se diferencia, em termos de utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial, do grupo das demais empresas pesquisadas.

Guapo (2011), em seu estudo, apresentou uma avaliação do funcionamento dos sistemas de controle baseados em preços de transferência, visando apontar melhores práticas e as possíveis distorções nesses sistemas e entender suas consequências. Os resultados da pesquisa demonstraram que a Scania utiliza os preços de transferência como ferramenta de controle gerencial, buscando desafiar, continuamente, custos e preços através de um processo interno de negociação fundamentado em parâmetros de *benchmarking* e metas de produtividade. Demonstra, também, que esse sistema mostra-se alinhado a estratégia de diversificação relacionada de perfil colaborador da empresa, que visa atender às demandas de um mercado competitivo e intensivo em tecnologia. Além disso, promove a congruência de objetivos entre as unidades de negócio e alta administração, e é útil para avaliar o desempenho das subunidades, motivando o esforço gerencial.

Lincoln (2011) efetuou um estudo no sentido de aprofundar o entendimento dos processos de seleção, implementação e utilização de sistemas ERP, bem como o impacto destes sistemas sobre o controle gerencial. Os resultados de uma entrevista semi-estruturada e observações de campo apontam para: a) percepção positiva quanto às melhorias nos controles, ou por meio da sua instalação ou em função da melhoria dos sistemas de controle pré-existentes; b) entendimento de que os projetos de busca e implementação de um sistema ERP, aos quais as organizações se submetem, não são frutos de uma boa fundamentação a priori; c) convergência de entendimento de que é necessário um tempo de maturação a partir da entrada em produção do sistema ERP, pois o contato efetivo dos usuários com o sistema é determinante para ajustes

que realimentam a implementação com novas necessidades e, em decorrência disto, novas parametrizações e customizações continuaram sendo percebidas em todas as empresas da amostra; d) aderência à literatura, que enfatiza como um dos pontos negativos da implantação, a enorme dependência criada em relação ao sistema e a empresa fornecedora. De um modo geral, as empresas buscam um sistema ERP com o intuito e a promessa de redução dos custos e a possibilidade de utilização das informações dentro de um sistema único; e) após a implantação, nota-se que um dos maiores ganhos está no aumento de escopo, de escala e de entendimento de seu sistema de controle.

Camacho (2010), em sua tese, desenvolveu um estudo que teve como objetivo investigar e identificar, sob a perspectiva da teoria da contingência, os fatores ou circunstâncias que favorecem ou inibem a prática da gestão de custos interorganizacionais (GCI) por parte de hospitais privados no Brasil. Como resultado, obteve que sob a perspectiva dos hospitais pesquisados, os fatores, tipo de cadeia, confiança dos planos de saúde e expectativa de divisão de benefícios econômicos com planos de saúde, são inibidores da GCI. Os estudos mostraram também que todos os demais fatores que foram investigados sob a mesma perspectiva, podem ser considerados favoráveis à GCI.

Aguiar, Pace e Frezatti (2009) buscaram em seus estudos a identificação e avaliação dos aspectos predominantes das dimensões propostas de um sistema de controle gerencial, assim como esboçaram uma análise de relacionamento entre essas dimensões. Essas dimensões são definidas a partir da integração entre duas estruturas teóricas: as duas dimensões propostas por Ferreira e Otley (2006) desenho e uso das duas dimensões do modelo de sucesso de um sistema de informação sugeridas por DeLone e McLean (1992) relativas aos benefícios decorrentes do uso satisfação do usuário e impacto individual. Os resultados demonstram a predominância de um desenho tradicional, de uso diagnóstico e interativo, satisfação do usuário diante de adequado sistema de controle gerencial e quando o seu uso melhora a produtividade apresenta um impacto individual positivo. Os resultados obtidos levam a entender que parece não existir padrão de relacionamentos em que tais técnicas e tais características irão resultar em maior satisfação e em maior impacto individual.

Espejo (2008) efetuou um estudo com a finalidade de compreender os atributos do sistema orçamentário a partir das variáveis contingenciais, considerando determinados tipos de desempenho. Os resultados da pesquisa revelam que sob certas condições há indícios que o orçamento é benéfico à empresa e apresenta uma relação de custo-benefício positiva.

Como a pesquisa em questão, procura-se evidenciar se os usos das ferramentas de controles gerenciais influenciam no desempenho da empresa, estabelece-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H₃: As ferramentas de controles gerenciais influenciam positivamente o desempenho da empresa.

2.2 ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL

A estrutura de mercado capitalista faz com que as empresas tenham como metas lucros contínuos, sendo assim, os gestores necessitam adotar diretrizes que levam ao alcance deste objetivo. Como as empresas enfrentam uma grande competitividade no mercado, a adoção de estratégias é fundamental para a continuidade dos negócios.

Fleury e Fleury (2011) apresentam três ondas de mudanças que impactam no mercado atual, levando a um contexto de grande turbulência: a passagem de um regime de mercado vendedor para mercado comprador, a globalização da produção e o advento da economia baseada em conhecimento. Esses autores argumentam que as redes interorganizacionais devem ser consideradas como um novo paradigma de organização industrial, além de contribuir na formação de alianças estratégicas e cadeias globais de fornecimento e distribuição que são configuradas como novos riscos e oportunidades para as empresas.

Diante de estruturas amplamente competitivas, planejamentos estruturados contribuem de forma confiável para a tomada de decisões (Lauschner & Beuren, 2004). Inovações, mudanças e a gestão estratégica são as principais ferramentas que podem ser utilizadas quando se pretende buscar uma vantagem competitiva, considerada por diversos autores como ativo de grande valor empresarial. (Stern & Deimler, 2006).

É possível perceber que no mercado atual globalizado há necessidade de se estabelecer estratégias, tanto para grandes corporações como para pequenas e médias empresas, devendo dar atenção para o sistema produtivo, assim como para demais transações, envolvendo o aspecto financeiro e não financeiro, estando relacionado com a estrutura interna e externa da empresa.

Porter (1989), nesse contexto inferiu que “a estratégica competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência” (p. 1).

Black e Boal (1994) comentam que para buscar a criação de vantagens competitivas sustentáveis por intermédio da gestão estratégica, necessita da interação de recursos envolvendo a estrutura interna e externa da empresa.

Como o mercado consumidor atualmente tem sido muito exigente qualquer que seja o porte da empresa deve preocupar-se em desenvolver estratégias visando uma integração com agentes externos que influenciam diretamente no seu desempenho. Isso pode ser observado na Figura 1 que apresenta uma empresa em um ambiente sistêmico, envolvendo os agentes externos.

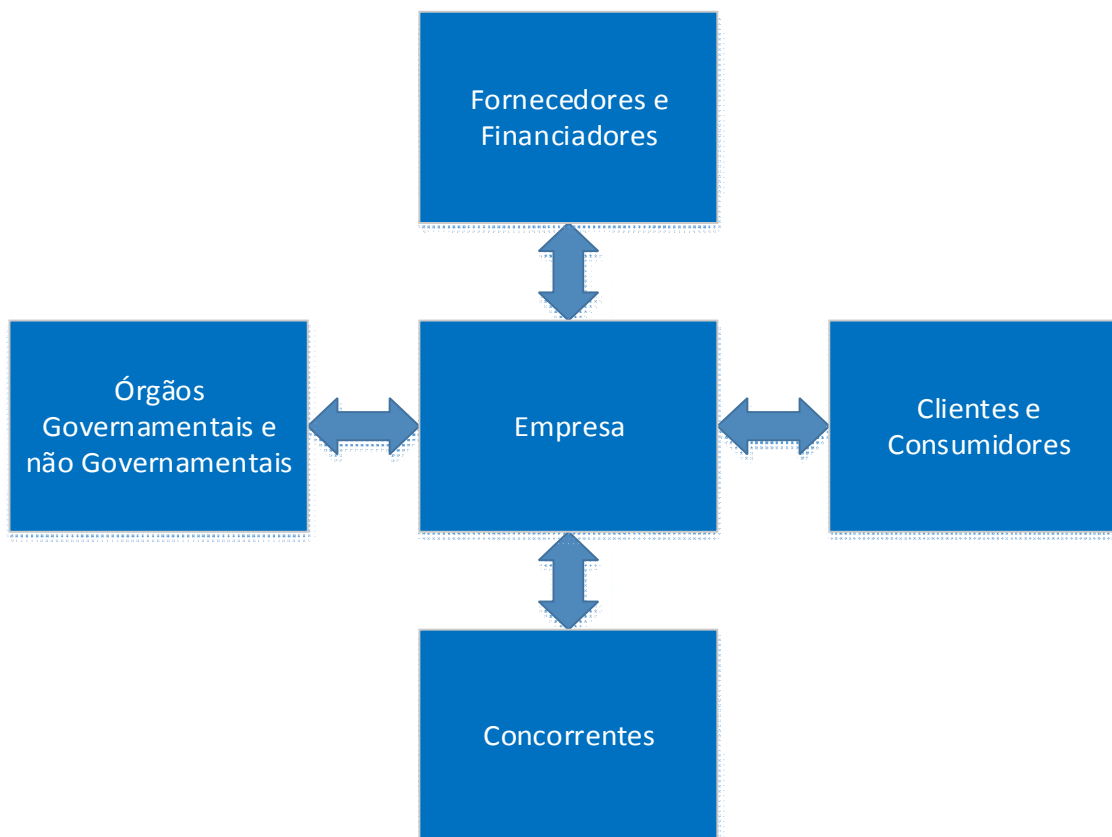


Figura 1 –Inter-relação da empresa com o ambiente externo

Fonte: Elaborada pelo autor

A Figura 1 leva ao entendimento de como a empresa está vinculada ao seu ambiente externo, devendo gerar informações para atender fornecedores e financiadores, clientes e consumidores, concorrentes e órgãos governamentais e não governamentais, bem como, buscar informações desses agentes para se fortalecer internamente e implementar estratégias para enfrentar um mercado de alta competitividade. Nesse âmbito, as empresas necessitam de ferramentas geradoras de informações que auxiliem seus gestores na elaboração de suas estratégias e na tomada de decisões.

2.2.1 Conceitos de Estratégias

O Quadro 1 apresenta conceitos sobre estratégias que levam a reflexões acerca do que deve ser implementado em uma organização para que se tenha competitividade e fortalecer-se para enfrentar a concorrência de um mercado competitivo.

Autores	Conceitos
Porter (1989)	Pela estratégia competitiva pode-se estabelecer uma posição de lucratividade e sustentabilidade contra as forças determinadas por uma concorrência. Este autor para definição de estratégia utiliza-se de cinco fatores determinados como forças de mercado tais como: entrantes potenciais como uma ameaça, poder de negociação dos fornecedores, poder de negociação dos clientes, ameaça de serviços ou produtos substitutos e, concorrência. As estratégias genéricas para o alcance do desenvolvimento sustentável são: Liderança em custo (preços menores que o mercado); Diferenciação (produtos ou serviços); Enfoque (atender as necessidades do público alvo, custos + diferenciação).
Chandler (1962)	Identifica estratégia, como metas e objetivos a serem seguidos pela empresa no longo prazo estabelecendo recursos e plano de ação auxiliando para que essas metas e objetivos sejam alcançados.
Andrews (1971)	Trata a estratégia como sendo decisões padronizadas de uma empresa, no intuito de estabelecer os objetivos e planos de implementações auxiliando para que a mesma possa atingir suas metas, contribuindo que ela revele que tipo de organização deseja ser.
Hofer e Schendel (1978)	Apresentam a estratégia como sendo uma junção que a empresa faz unindo a habilidade de recursos com oportunidades de riscos existentes no ambiente econômico que opera.
Mintzberg (1978, 1987)	Comenta que a estratégia se apresenta como um curso de decisões padronizadas, sendo divididas em estratégias deliberadas no qual os administradores à formulam antes de tomarem decisões específicas, e estratégias emergentes sendo desenvolvidas gradativamente e até não intencionalmente no decurso que os administradores tomam suas decisões. Relata que a formulação de estratégias pode decorrer de processos racionais de planejamento e controle estratégico, como também das necessidades que surgem em função de atividades organizacionais.
Ansoff (1965)	Estratégia se configura como regras e decisões a serem tomadas pela empresa e demonstra a relação que existe entre ela e o meio ambiente, em condições que há desconhece parcialmente.

Quadro 1 - Conceitos de estratégias

Fonte: Elaborado pelo autor tomando-se por base: Porter (1989); Andrade e Escrivão (2014); Crocco, Polo e Toledo (2014) e Neitzke (2015).

Os conceitos apresentados pelos autores descritos no Quadro 1 permitem a compreensão de que a estratégia auxilia a empresa no sentido de obter lucratividade e sustentar-se no mercado com o estabelecimento de planejamentos e controles, definições de metas, objetivos, regras, planos de implementações e decisões padronizadas, oferecendo assim, oportunidades e riscos nas decisões a serem tomadas.

O Quadro 2 contém comentários sobre estratégias esclarecendo sobre sua implementação no âmbito empresarial.

Autores	Comentários
Meirelles e Gonçalves (2001)	Comentam que estratégia é um termo muito utilizado, não havendo portanto uma única definição no meio acadêmico.
Mintzberg e Quinn (1991)	Destacam que a estratégia pode ter seu significado alterado em função da característica em que lhe é empregada.
Cabral (1998)	Argumenta que para se definir estratégia, depende da abordagem destacada pelo pesquisador.
Andrade e Escrivão (2014)	Argumentam que embora não haja uma única definição para estratégia observa-se a importância que ela representa para a empresa, principalmente no longo prazo, se destacando como peça fundamental para a sobrevivência e desenvolvimento da mesma, de acordo com os objetivos estabelecidos.
Crocco, Polo e Toledo (2014)	Relatam que algumas empresas não possuem estratégias formalizadas e disseminadas, ou seja não possuem estratégias próprias. Sendo assim, passam a copiar e seguir as estratégias de seus concorrentes.
Prahalad e Hamel (1990)	Impelem que para se definir uma estratégia deve se verificar as principais competências de uma organização que permitem sua atuação em diversos mercados, relacionadas a suas habilidades, organização do trabalho e agregação de valor aos produtos ou serviços.
Kaplan e Norton (2000)	Comentam que a estratégia de uma organização deve ser descrita por mapas estratégicos mediante as relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos.

Quadro 2 -Comentários sobre estratégias

Fonte: Elaborado pelo autor tomando-se por base: Andrade e Escrivão (2014); Crocco, Polo e Toledo (2014); Lima, Lima e Fischer (2014).

Como pode-se observar nos conceitos e comentários sobre estratégia, estabelecidos por diversos autores, percebe-se que a mesma faz-se presente nas decisões tomadas pelos gestores, principalmente no que tange o planejamento de longo prazo, com o intuito de direcionar os rumos da organização. Percebe-se, também, que a empresa pode ter estratégias formalizadas por ela própria ou ainda seguir estratégias de outras organizações, permitindo sua atuação no mercado em busca de vantagens competitivas.

2.2.2 Prioridades Estratégicas

A pesquisa em questão procurou evidenciar junto às empresas pesquisadas sobre suas prioridades estratégicas, tais como: se busca alta qualidade de seus produtos ou serviços sendo superior aos seus concorrentes, se oferece suporte aos clientes sobre os produtos ou serviços, se desenvolve características únicas de produtos ou serviços, se possui uma preocupação com a imagem da marca de seus produtos maior do que seus concorrentes, se investe em pesquisa e desenvolvimento mais do que seus concorrentes e, se seu preço de venda é menor do que o da concorrência. Diante do exposto, serão tratados a seguir sobre os seguintes tópicos: Qualidade, preço de venda, suporte ao cliente, imagem da marca, pesquisa e desenvolvimento e, características únicas de produtos e serviços.

2.2.2.1 Qualidade

Em todo o mundo muito se discute sobre qualidade, nesse sentido algumas empresas oferecem produtos ou serviços com nível de qualidade maior do que as outras. Ao se desenvolver um produto ou desempenhar um serviço deve-se preocupar totalmente com os aspectos e características dos mesmos, pois é necessário satisfazer os clientes tanto na compra como no uso dos mesmos, haja vista que os clientes estão se tornando cada vez mais intolerantes quanto à má qualidade (Horngren et al., 2004b).

Albright e Roth (1992) discorrem que a qualidade deve estar em conformidade com as especificações dos projetos. Já Campos (2004) relata que o verdadeiro critério para se ter uma boa qualidade é a preferência do consumidor.

Nesse contexto, Garvin (2002) apresenta 8 dimensões que auxiliam na obtenção da qualidade. São elas:

- **desempenho:** se refere às características operacionais básicas do produto. Evitar filas de espera com a velocidade do atendimento;
- **características:** uma segunda dimensão da qualidade, trata-se de uma característica secundária como suplemento do funcionamento básico do produto;
- **confiabilidade:** reflete o funcionamento de um produto e possibilidades de falhas;
- **conformidade:** projetos e características operacionais de acordo com padrões pré-estabelecidos;
- **durabilidade:** medida da vida útil de um produto, considerando dimensões econômicas e técnicas;
- **atendimento:** rapidez no atendimento, cortesia, assistência técnica, pontualidade no atendimento às chamadas, preocupação em resolver os problemas e melhorar as relações com os consumidores;
- **estética:** qualidade sobre a percepção do usuário (som, sabor ou cheiro), combinações de atributos que melhor atenda a preferência do consumidor;
- **qualidade percebida:** durabilidade do produto, imagens da marca, propagandas e os nomes da marca são bases de comparações para se perceber a qualidade de um produto.

O Quadro 3 apresenta a visão tradicional e a visão moderna da qualidade:

Visão Tradicional	Visão Moderna
Qualidade custa dinheiro: fabricar produtos com qualidade pode envolver altos custos.	Qualidade reduz custos: retrabalhar componentes com baixa qualidade e efetuar consertos relacionados com garantias prestadas pode custar caro.
Inspeções são necessárias: inspeções são a única forma de garantir produtos com qualidade.	Produtos sem defeitos não precisam ser inspecionados: a qualidade deve ser estabelecida antes das inspeções.
Operários causam defeitos: defeitos resultam de erros dos operários.	O sistema causa efeitos: defeitos resultam de deficiências no processo de produção.
Padrões, quotas e metas são estabelecidos: deve-se manter esforço constante para atender aos padrões.	Quotas e metas devem ser eliminados: o processo de produção sem padrões sempre pode ser melhorado.
Compre do fornecedor com menor preço: o custo dos materiais de produção deve ser minimizado.	Compre com base no custo total mais baixo: considere as consequências da compra de materiais de produção de baixa qualidade.
Receitas altas menos custos baixos igual a lucro: maximize receitas e minimize despesas – custe o que custar – mesmo que disso resulte baixa qualidade.	Clientes leais levam a lucro mais alto: qualidade alta leva a clientes leais, que repetem compras. Isso maximiza o lucro a longo prazo.

Quadro 3 – Visões da qualidade

Fonte: Maher (2001, p. 535)

Existem padrões internacionais de qualidade, entre eles temos ISO, Excelência Abcic, Associação Brasileira de Normas Técnicas, entre outros.

O sistema ISO de gerenciamento identifica os relatórios dos custos da qualidade como meios de avaliar a adequação e efetividade dos sistemas de qualidade (Albright & Roth, 1992).

De acordo com Maher (2001), para que se obtenha a qualidade total e no longo prazo, o investimento efetuado seja recuperado, a empresa necessita focar sua atenção no conceito de aperfeiçoamento contínuo.

Para buscar um aperfeiçoamento contínuo não basta a implantação de um plano de qualidade, a empresa necessita estar sempre atenta aos problemas que surgem com a implementação do mesmo. Nesse contexto, Deming (1990) propôs 14 pontos com o intuito de transformar os padrões de qualidade ocidental:

- a) crie constância na melhoria de produtos e serviços, abordando problemas de hoje e problemas de amanhã;
- b) adote nova filosofia, nova era econômica criada pelo Japão;
- c) termine com a dependência da inspeção em massa para obtenção da qualidade;
- d) deixar de utilizar a prática de aprovar orçamento somente com base no preço;
- e) estar constantemente melhorando o sistema de produção e serviço;

- f) instituir e remodelar treinamento;
- g) adotar a administração por liderança;
- h) afastar o medo para que se sinta seguro;
- i) romper barreiras entre os setores;
- j) eliminar *slogans*, exortações e metas com relação a mão-de-obra;
- k) suprimir quotas numéricas para a mão-de-obra e eliminar objetivos numéricos para o pessoal da área administrativa;
- l) remover as barreiras que privam os trabalhadores de se orgulhar pelo trabalho bem sucedido;
- m) estimular a formação profissional e o auto-aperfeiçoamento para todos os níveis hierárquicos;
- n) tomem iniciativas em busca da transformação.

Estes pontos apresentados por Deming são fundamentais para o controle e gerenciamento de uma organização, quando se pretende buscar uma estratégia competitiva.

2.2.2.2 Preço de venda

Para definição do preço de venda não há um único método a ser seguido, pois a empresa deve analisar as características do mercado e suas variáveis internas antes de adotar um método que a torne competitiva.

Segundo Wernke (2005) há dois caminhos básicos que podem ser escolhidos: formação de preço de venda ou análise dos preços de vendas praticados. No primeiro, para formação do preço de venda, pode-se utilizar o método *Mark-up* aplicando uma taxa calculada sobre o custo unitário do produto; no segundo caminho, para analisar o preço de venda praticado pelo mercado, deve-se identificar a rentabilidade obtida com os preços de vendas para decidir o caminho a seguir. Isto é pertinente porque a determinação do preço de venda está sendo cada vez mais influenciada por fatores de mercado e menos por fatores internos.

Diante do exposto, pode-se perceber que para a formação do preço de venda, além dos fatores internos, é necessário analisar os fatores de mercado, bem como a elasticidade da demanda. Deve-se considerar também os preços dos produtos praticados pelos concorrentes e o preço de produtos substitutos.

Para utilização do *Mark-up* a empresa pode considerar todos os custos atribuídos ao produto e despesas atribuídas ao resultado do exercício, ou pode levar em consideração o

custeio variável, onde se trabalha utilizando a margem de contribuição, sendo assim, a mesma deve ser suficiente para cobrir os custos fixos e a margem de lucro desejada.

O *Mark-up*, segundo Martins (2009), pode ser aplicado sobre o custo apurado pelo custeio variável, entre outros. Destarte, é uma margem que pode ser agregada sobre o custo variável para definir um preço de venda que possa cobrir os custos fixos, as despesas fixas e variáveis e a margem de lucro desejada.

Meghiorini (2001) apresenta que para compor o *Mark-up* é necessário determinar os percentuais das despesas, o percentual dos impostos incidentes sobre as vendas e o percentual do lucro desejado.

Embora a utilização do *Mark-up* seja simples as empresas devem tomar o devido cuidado, pois poderá fixar um preço que não acompanhe a concorrência de mercado.

Ching (2006) apresenta várias críticas sobre esse método por desconsiderar a percepção de valor, o ambiente de mercado e os preços da concorrência, as informações sobre custos que podem estar incorretas, a relação custo / volume / lucro, as demais forças do mercado e o preço como opção estratégica.

Assim, a utilização do *Mark-up* é recomendada para empresas que trabalham com produto que tenha grande demanda no mercado, mas por outro lado, pode dificultar a negociação caso haja uma mudança nesse mercado com o surgimento de novos concorrentes praticando preços de venda inferiores aos da empresa.

Conforme Wernke (2005), o preço de venda também pode ser definido em função do mercado, onde a empresa, às vezes, não consegue incorporar ao mesmo todos os custos atribuídos aos produtos, despesas do período e margem de lucro desejada. Nesse sentido, para conseguir competir no mercado, a empresa necessita utilizar o custeio alvo, conforme discutido anteriormente, sendo que ela irá trabalhar para eliminar o custo alvo, que é a diferença entre o custo estimado e o custo de mercado para que ela possa obter o lucro desejado.

2.2.2.3 Suporte ao cliente

Por intermédio de pesquisa efetuada em empresas do setor de varejo no Brasil, ficou evidente que as empresas não dão prioridade ao cliente final, optam por identificar processos internos a serem melhorados, como processos administrativos e de suporte da própria empresa (Martinho, 2011).

A estratégia de diferenciação oferece condições para que o cliente possa tornar-se leal a marca em função de benefícios gerados pela garantia de qualidade e preço do produto (Mamani, 2009).

As empresas que pretendem obter maiores lucratividades devem se preocupar em produzir produtos com padrão de qualidade que o cliente deseja. Assim, ouvindo os clientes e os servindo com produtos de acordo com suas necessidades, pode torná-los fiéis e isto contribui para obter rendimentos que perdurem décadas e décadas. A prestação de serviços como suporte ao cliente é de grande importância, pois mediante pesquisa realizada nos EUA em 1988, com 14 empresas manufatureiras e de serviços, 70% das perdas de clientes não estava relacionada com o produto em si e sim com os serviços prestados aos clientes, conforme segue: 15% por terem encontrado produtos melhores de outra companhia; 15% por terem encontrado produtos mais baratos; 20% pela falta de atenção do pessoal e 45% pelo serviço ter sido rude e desatencioso (Whiteley, 1992).

Espera-se que o cliente, ao receber um produto, possa perceber que a empresa tenha pelo menos cumprido com as exigências mínimas da oferta de suporte, destacando-se as principais exigências conforme segue: que haja concessionários habilitados para dar assistência aos produtos; que a companhia ofereça suporte aos seus concessionários; que concessionários e companhia trabalhem em conjunto para responder às suas necessidades com rapidez; que produtos tenham as disponibilidades esperadas e que não quebrem durante operações chaves; que os produtos atendam as performances esperadas; que tenha facilidade ao acesso de peças de reposição; que o acesso à informação seja rápido e de fácil compreensibilidade (Massirer, 2003).

Diante do supracitado, torna-se evidente que para que o cliente torne-se fiel não necessita apenas produzir produtos de qualidade, uma série de outros fatores tem repercussão neste processo, pois, os clientes estão cada vez mais exigentes e prezam por qualidade, preço, garantia, atendimento diferenciado, prestação de serviço qualificada, acompanhamento quanto ao funcionamento do produto, desde o projeto até o descarte pelo consumidor final. Portanto, mesmo com todas essas exigências ainda há empresas que não prezam pela satisfação do cliente final.

2.2.2.4 Imagem da marca

Conforme apresentado anteriormente, a qualidade é um fator fundamental para o consumidor definir pela compra de um produto, porém não é o único fator a ser levado em consideração para a construção da imagem de uma marca.

Um modo de sustentar uma marca é procurar projetar a imagem da mesma de forma que envolva os valores emocionais do cliente, pois, às vezes, eles dão mais valor a essa imagem do que à utilidade proporcionada pela marca. Tais valores emocionais podem ser inferidos ao cliente por anúncios feitos por celebridades, *design* e embalagem, determinação do preço e tipo de revendedor que vende a marca. Portanto, o profissional de *marketing* necessita entender qual é o papel emocional que os clientes esperam da marca (Baker, 2005). Isso demonstra a importância de se deixar claro à imagem da marca na mente do consumidor, pois isso fará a diferença quando for compará-la com outras marcas concorrentes.

Seguindo esse preceito, Dal Bó, Milan e Toni (2012) apontam que os profissionais de *marketing* procuram projetar os produtos em função de sua marca de modo que possa influenciar as decisões dos consumidores.

Percebe-se a importância do valor emocional de uma marca para o consumidor, dessa forma, os profissionais envolvidos com a divulgação da mesma, principalmente os de *marketing*, devem preocupar-se sempre em levar para o cliente ótimas impressões da marca, pois, caso contrário, o mesmo pode optar por outra marca concorrente.

Para manter a identidade, integridade e imagem da marca como fator positivo para os consumidores, faz-se necessário que os mesmos tenham de forma clara em suas mentes o posicionamento (o que eles pensam sobre a marca) e diferenciação (o que a marca pode oferecer) da marca de forma que possam perceber os benefícios que ela oferece, sendo relevante para suas necessidades e desejos racionais (Kotler, Kartajaya & Setiawan, 2010). Nota-se que a imagem de uma marca pode ganhar a confiança ou não de um consumidor, já que a empresa, utilizando o *marketing*, tenta projetar a marca de modo que ela possa influenciar a decisão do mesmo e isso pode trazer benefícios imediatos, mas talvez não duradouro, tendo em vista que o que vai prevalecer é a impressão que o consumidor vai adquirir com o uso do produto envolvendo qualidade e diversos outros fatores que contribuem para o desempenho do mesmo. Se a impressão for positiva a marca pode ganhar confiança e se fortalecer.

2.2.2.5 Pesquisa e desenvolvimento

Com o crescente aumento das exigências dos consumidores, os produtos necessitam de constantes inovações para acompanhar as mudanças tecnológicas e também as preferências dos clientes. Seguindo este raciocínio, Deming (1990) comenta que para a empresa se preparar para o futuro é necessário que se estabeleça uma constância de propósitos e tenha aceitação de obrigações, tais como:

- a) inovar, designando recursos para o planejamento de longo prazo;
- b) designar recursos para pesquisa e formação;
- c) estar constantemente melhorando os projetos de produtos e serviços.

Diante do exposto por Deming, percebe-se que a empresa não pode ficar estagnada, necessita estar sempre melhorando seus produtos e serviços e também se preocupar com o lançamento de novos produtos, sendo necessários investimentos em pesquisa e desenvolvimento, inclusive para o longo prazo.

Na visão de Kotler (2007) “Novos produtos são os produtos originais, as melhorias e as modificações nos produtos e as novas marcas que a empresa desenvolve por meio de seus próprios esforços de pesquisa e desenvolvimento” (p. 232).

Com isso, pode-se observar que qualquer inovação ou mudanças efetuadas nas propriedades do produto, já o classifica como novo produto, no entanto, novos produtos não estão vinculados a criação de novas marcas.

Quando se inicia um projeto de pesquisa e desenvolvimento sempre há uma incerteza do resultado que será obtido. Assim, quanto menos se conhece os resultados esperados, maiores são os riscos de investimento no projeto. Deste modo, para a viabilização de um projeto é importante que o mesmo seja dividido em etapas e ao final de cada etapa seja efetuada uma reavaliação para verificar se deve ou não dar continuidade aos procedimentos estabelecidos (Pinheiro et al., 2006).

Ao término da fase de desenvolvimento do produto a empresa deve preocupar-se com a qualidade do mesmo, antes que ele seja liberado para comercialização, pois, na existência de problemas, os mesmos devem ser corrigidos para que os lucros previstos não sejam transformados em prejuízos (Feigenbaum, 1994).

Sobretudo, é importante que as empresas invistam em pesquisa e desenvolvimento para a melhoria de produtos já existentes e para lançamento de novos produtos. Para isso, deve-se considerar o custo benefício e estar sempre analisando o andamento do projeto e no final de

cada fase decidir se vale à pena continuar a implementação, podendo também desistir do mesmo no caso de não estar atingindo os objetivos esperados.

2.2.2.6 Características únicas de produtos e serviços

As empresas, para investirem em características únicas de produtos e serviços, precisam ser inovadoras, para sempre sair à frente ao projetarem seus novos produtos. Nesse contexto, Porter (1999) descreve que é utilizando da inovação que as empresas buscam a vantagem competitiva, sendo que tal inovação abrange novas tecnologias e novas maneiras de desenvolver suas atividades em busca de melhores meios para competir. Logo, a inovação pode ser observada ao se desenhar um novo produto, ao se desenvolver um processo de produção, ao propor novas abordagens de *marketing* e novos métodos de treinamento. Esse autor argumenta que quando a empresa, utilizando a inovação, atinge uma vantagem competitiva, só é possível mantê-la com o uso da melhoria contínua e que os concorrentes podem suplantar as empresas que interromperem o processo de melhoria e inovação. Comenta, ainda, que a vantagem pode se sustentar apenas por intermédio de sua ampliação com evolução mediante formas mais sofisticadas.

Na era industrial, a estratégia era produzir e vender, entretanto essa teoria está sendo superada e substituída por mudanças que identificam as necessidades e particularidades dos clientes. Isso tem sido possível por utilizar-se da TI (tecnologia de informação), tendo em vista que há possibilidade de obter uma redução no ciclo de vida para produção e entrega dos produtos e serviços (Albertin, 2001).

No que tange a acessibilidade ao cliente, Mira (2003) cita que produtos com características únicas não conseguem atingir todas as classes de consumidores, pois, com um alto custo final, nem todos podem pagar por isso, optando por produtos também de qualidade com preço inferior.

Dessa forma, percebe-se que a inovação e a melhoria contínua devem caminhar juntas, pois não adianta inovar, lançar novos produtos com características exclusivas, se não buscar uma melhoria contínua para que tais produtos não sejam superados pelos concorrentes.

2.3 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Conforme as organizações crescem, surge a necessidade de uma descentralização da administração. Com isso, elas deixam de ter uma característica informal passando a ter uma

formalidade, na qual atravessam por uma reestruturação funcional e como suporte a esse processo o sistema de controle gerencial torna-se imprescindível, devendo ser ajustado à estratégia da empresa. Mediante isso, faz-se necessário que seja primeiro, desenvolvida a estratégia, utilizando-se de processo formal e racional e, na sequência, essa estratégia estabelece a elaboração do sistema de controle gerencial. Apresentam também que existem outros estudos que apontam que as estratégias surgem por meio da experimentação e que o sistema de controle influencia o sistema de gerenciamento da empresa (Merchant & Otley, 2007, Malmi & Brown, 2008).

A função controle faz-se presente no gerenciamento dos negócios, e assim, os pesquisadores, em suas abordagens, tratam dessa função como sendo as atividades que os gestores praticam no intuito de que a organização possa atingir seu objetivo, portanto, o sistema de controle gerencial pode ajudar a organização a adaptar-se ao ambiente em que está inserida em busca dos resultados desejados (Merchant & Otley, 2007).

Todavia, o sistema gerencial é definido por outros autores como sendo o uso sistemático da contabilidade gerencial, onde para atingir os objetivos desejados alia-se a outras formas de controles, como, pessoais ou culturais (Chenhall, 1986, Ferreira & Otley, 2009).

De forma geral, há pesquisas abordando sobre o tema que indicam que os gestores passam por diversos tipos de passos e processos até que o controle gerencial possa se adaptar ao negócio (Merchant & Otley, 2007).

Não é tarefa fácil medir o desempenho das intervenções que o sistema gerencial produz, sendo assim, cada vez mais recebe atenção dos pesquisadores, onde, apresentam que apenas medidas financeiras não são suficientes para tais finalidades, mesmo que a eficácia do negócio seja medida pelo lucro. Tomando-se por base esse raciocínio, diversos autores propõem estruturas conceituais que possam esclarecer o entendimento e fornecer base para estabelecimento de um sistema de medição de desempenho (Ferreira & Otley, 2009).

O sistema de controle gerencial pode contribuir para o agrupamento de informações, sendo importante para auxiliar e coordenar as decisões relacionadas ao planejamento e controle no gerenciamento da organização; também direcionar o comportamento dos gestores e funcionários. O sistema de controle da General Electric, por exemplo, agrupa as informações para o controle gerencial em vários níveis: em nível total da organização; em nível de cliente e mercado; em nível da instalação individual; e em nível da atividade individual (Horngren et al., 2004b).

Torna-se evidente, mediante o que fora supracitado, em um ambiente de alta competitividade faz-se necessário que os gestores tomem conhecimento do que realmente

ocorre dentro das organizações, desenvolvendo estratégias que possam auxiliar no gerenciamento dos negócios, não podendo se prender, somente em medidas financeiras. Inúmeros aspectos não financeiros também precisam ser gerenciados para que se tenha uma medição de desempenho adequada, e que decisões possam ser tomadas para que a organização tenha o crescimento almejado, atingido as metas e objetivos estabelecidos.

Para melhor evidenciar o sistema de controle gerencial, aborda-se a seguir sobre Controle Gerencial nas Organizações, Gestão do Desempenho, Sistemas de Informações Gerenciais e Avaliação de Desempenho.

2.3.1 Controle Gerencial nas Organizações

De acordo com Frezatti et al. (2009), o controle gerencial trata-se de um processo de gestão que evidencia como tem evoluído a contabilidade gerencial, a controladoria e o próprio controle gerencial. Com isso, torna-se necessário estabelecer a diferença entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial, conceituar controladoria, evidenciar o papel da controladoria, evolução histórica, atribuições e responsabilidades da controladoria, posição da controladoria na estrutura organizacional e perfil do *controller*.

2.3.1.1 Contabilidade financeira

A contabilidade financeira está voltada ao atendimento do usuário externo e, para isso, ela dispõe de demonstrações contábeis padronizadas que são elaboradas com um conjunto de informações na qual atenda perfeitamente a necessidade desses usuários.

Frezatti et al. (2009) citam que os usuários da contabilidade financeira são aqueles que estão da porta para fora, credores, investidores, fornecedores, concorrentes, a comunidade, e para atendê-los a empresa precisa absorver leis, regras e regulamentos que são estabelecidos para resguardar os interesses desses usuários.

A contabilidade financeira dispõe de demonstrações contábeis elaboradas para atender os usuários externos de forma geral. Embora o conjunto de informações fornecido pela contabilidade financeira tenha a finalidade de atender a todos os usuários externos, o governo, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, podem determinar que informações sejam geradas para atender especificamente seus próprios interesses. Os relatórios financeiros fornecem informações sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, representando informação sobre recursos econômicos da entidade e reivindicações contra a entidade que

reporta a informação. Fornecem também informações sobre efeitos que alteram os recursos econômicos da entidade que reporta a informação e reivindicações contra ela (CPC 00 R1, 2012).

A contabilidade financeira fornece informações para os usuários externos incluindo investidores, agências governamentais e bancos. Para esses usuários são consideradas informações úteis nas tomadas de decisões, de comprar ou vender ações, comprar obrigações, emitir empréstimos e atos regulatórios e outras decisões de caráter financeiro. Como são muitas as necessidades de informações dos usuários externos e considerando que a informação tem que ser altamente confiável, precisa-se projetar um sistema contábil, utilizando-se de regras e formas contábeis bem definidas, atendendo também os princípios contábeis geralmente aceitos (Hansen & Mowen, 2001).

As demonstrações contábeis financeiras possuem como foco principal o investimento de capital, embora as informações de balanço financeiro sejam utilizadas em outras situações, como por exemplo, os de contratos, porém isso não diminui a importância do valor de suas informações (Barth, Beaver & Landsman, 2001).

Bushman e Smith (2001) propõem que a investigação da governança deve ser estendida para explorar de forma mais abrangente o uso de informações da contabilidade financeira em mecanismos de controles corporativos adicionais, sugerindo oportunidades para esse tipo de pesquisa.

Portanto, a contabilidade financeira gera informações baseadas em dados estritamente financeiros, servindo preferencialmente para a tomada de decisões dos usuários externos, sendo que os dados não financeiros são de interesses dos usuários internos para gerenciamento da entidade, tratados pela contabilidade gerencial. Isso não significa que a contabilidade financeira não atenda, também, os usuários internos da informação. Ela pode trazer contribuições importantes para o acompanhamento dos índices financeiros e seus comportamentos dentro dos grupos de contas, bem como na comparação de períodos para períodos e na projeção de dados para fins orçamentários, dando a possibilidade de compará-los com os dados realizados e acompanhamento do desempenho da entidade.

2.3.1.2 Contabilidade gerencial

De acordo Johnson e Kaplan (1991) a Contabilidade Gerencial surgiu nos Estados Unidos, quando as organizações empresariais, começaram a realizar o intercâmbio econômico internamente, em vez de acreditar nos mercados externos para dirigir esse intercâmbio.

Observa-se que, desde a sua origem, a contabilidade gerencial tem como finalidade a geração de informação para gerenciamento interno da organização.

A contabilidade gerencial está voltada para atendimento dos usuários internos, com a geração de relatórios que se utilizam de dados financeiros e não financeiros, de forma confidencial para resguardar os interesses da organização, bem como de seus próprios usuários.

Medidas de desempenho financeiro podem ser utilizadas de maneira simples na definição de metas, já as medidas não financeiras estão tornando-se cada vez mais importantes dentro das organizações e podem ser usadas para superar algumas limitações percebidas em medidas financeiras, no sentido de medir o desempenho das organizações (Malmi & Brown, 2008).

A contabilidade gerencial possibilita medir e reportar informações financeiras e não financeiras, que auxiliam os gestores na tomada de decisão, com a finalidade de atingir os objetivos estabelecidos para a organização (Horngren, Datar & Foster, 2000).

A contabilidade gerencial visa atender os interesses dos usuários da porta para dentro, são os chamados usuários internos, sendo que estes necessitam ter acesso a informações com maiores detalhes e particularidades. Estes usuários são os gestores e demais profissionais que atuam nas diversas áreas funcionais e hierárquicas da empresa, recebendo informações que seja flexível, com detalhes, frequência e rapidez (Frezatti et al., 2009).

É preocupação da contabilidade gerencial a forma como as informações de custos, financeiras e não financeiras, são utilizadas no desenvolvimento do planejamento, no controle e na tomada de decisão (Hansen & Mowen, 2001).

Horngren, Sundem e Stratton (2004) discorrem que “a **contabilidade gerencial** é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais” (p. 4). Diante do exposto pelos autores, pode-se perceber que com a utilização da contabilidade gerencial, o contador não pode simplesmente elaborar a informação e comunicá-la ao gestor, necessita também analisá-la e interpretá-la, para auxiliar a administração no entendimento dos dados reportados, facilitando, assim, sua decisão.

Granlund e Lukka (1998) argumentam que provavelmente as empresas que utilizam sistemas de contabilidade gerencial não têm intenção apenas de ganhar vantagem competitiva, mas também de utilizar seus benefícios para melhorar o seu funcionamento. Baseando-se nesse argumento, percebe-se a importância dos sistemas de contabilidade gerencial e que as empresas podem utilizá-los para desenvolver suas estratégias, quer sejam em busca de vantagens

competitivas, como também para gerar informações no sentido de melhorar seu desempenho interno, dando condições aos seus usuários para que possam tomar decisões seguras.

A contabilidade gerencial proporciona informações que incluem dados históricos e estimados, estes são utilizados pela administração para conduzir as operações diárias, planejar operações futuras e desenvolver estratégias de negócios integradas. Fornecem medidas de operações passadas e estimativa futuras, auxiliando a administração em suas oportunidades de negócios. Seus relatórios gerenciais não precisam seguir os princípios fundamentais de contabilidade, tendo em vista que é somente a administração que utiliza suas informações, que podem ser fornecidas pelo contador no sentido de suprir suas necessidades. Os relatórios podem ser preparados periodicamente, juntamente com a contabilidade financeira, ou à medida que a administração necessitar de informações (Warren, Reeve & Fess, 2001).

Como pode-se observar, esses autores evidenciam que a contabilidade gerencial possui uma flexibilidade na geração de informações, não necessitando seguir normas e Leis, mas deixam claro também que não precisam ser geradas isoladamente e que pode ser preparada em conjunto com a contabilidade financeira, e isso é um fator fundamental, pois o contador pode utilizar-se do banco de dados da contabilidade financeira complementando e acrescentando informações gerenciais, com relatórios diários e periódicos, atendendo todas as expectativas dos usuários. Com isso, utilizando o mesmo banco de dados, a contabilidade pode direcionar relatórios para os usuários externo e para os usuários internos, de acordo com a necessidade de cada um.

2.3.1.3 Controladoria

Representando uma evolução da contabilidade, a controladoria contribui para que a demanda de informações seja organizada com o intuito de auxiliar os tomadores de decisão na organização. Atuando como área administrativa, auxilia no processo de gestão utilizando-se de informações que dão suporte para a tomada de decisões. A controladoria tem grande importância no gerenciamento das informações dentro das organizações, influenciando diretamente seu processo de gestão, contribuindo para atingir os objetivos propostos (Beuren, Schlindwein & Pasqual, 2007).

A controladoria é o órgão que tem a missão de zelar pela eficácia do processo de gestão, tendo o devido cuidado para que, tanto os usuários internos como os usuários externos, possam dispor de informações que os auxiliem para que possam atingir plenamente seus objetivos. A controladoria contribui para que suas funções sejam executadas, independente da área

organizacional, compreendendo a disseminação do conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações, atendendo tanto a contabilidade gerencial como a financeira (Frezatti et al., 2009).

Cavalcanti (2001) comenta que a controladoria auxilia os gestores no sentido de planejar e controlar as atividades da organização por meio de quatro funções: Planejamento, Organização, Direção e Avaliação.

Borinelli (2006) define controladoria como “[...] um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial relativas ao controle do processo de gestão organizacional” (p. 105). Esse mesmo autor apresenta que o objeto de estudo da controladoria são as organizações, ou podendo ser entendido como o modelo organizacional como um todo e que há duas possibilidades de ramificações da controladoria, quanto à natureza da organização em que se aplica, e quanto à área de eficácia dentro da organização em que se aplica.

Refletindo sobre o que os autores mencionados anteriormente comentam, pode-se observar que a controladoria desempenha suas funções atendendo a demanda de informações, tanto da contabilidade gerencial, como da contabilidade financeira, fazendo parte do processo de gestão organizacional. Percebe-se, então, que através de suas funções, os dados que são armazenados podem ser transformados em relatórios que atendam tanto os usuários internos com informações de ordens operacionais, patrimoniais, econômicas e financeiras, bem como os usuários externos com informações de ordens econômicas e financeiras.

Para evidenciar que a controladoria atende os diversos usuários da informação contábil, apresenta-se no Quadro 4, as principais atividades de controladoria citadas por autores brasileiros e estrangeiros, de acordo com Borinelli (2006):

Gerenciar o departamento de contabilidade
Desenvolver e gerenciar o sistema contábil de informação
Implementar e manter todos os registros contábeis
Elaborar demonstrações contábeis
Atender aos gerentes de mercado (preparar informações)
Realizar registro e controle patrimonial (ativo fixo)
Gerenciar impostos (registro, recolhimento, supervisão, etc.
Desenvolver e gerenciar o sistema de custos
Realizar auditoria interna
Desenvolver e gerenciar o sistema de informação gerencial
Prover suporte ao processo de gestão, com informações
Coordenar os esforços dos gestores das áreas (sinergia)
Elaborar, coordenar e assessorar na elaboração do planejamento da organização (agrupadas)
Elaborar, coordenar, consolidar e assessorar na elaboração do orçamento das áreas (agrupadas)
Desenvolver, acompanhar e assessorar o controle do planejamento/orçamento (agrupadas)
Desenvolver políticas e procedimentos contábeis e de controle

Quadro 4 – Atividades de Controladoria

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006)

Diante das atividades apresentadas, evidencia-se que a controladoria tem uma abrangência significativa no desenvolvimento da organização, tendo em vista que as atividades desenvolvidas por ela envolvem todo o seu funcionamento, quer seja de caráter financeiro ou não financeiro. Diante do exposto, torna-se plausível que a controladoria se diferencia tanto da contabilidade gerencial como da contabilidade financeira, pois suas funções permitem o atendimento a ambas.

A controladoria evoluiu ao longo da história de acordo com a necessidade de informação para a gestão, para subsidiar o processo de planejamento, execução e controle das atividades das organizações. Para desempenhar as funções da controladoria relativamente recente apresenta-se o cargo de *controller*. Inicialmente o *controller* teve como função apenas a realização da contabilidade formal, a preparação de registros contábeis financeiros e a custódia dos ativos da empresa. Com o passar do tempo suas funções foram sendo estendidas com a inclusão de análise e explicação de fatos econômicos e financeiros, podendo, com isso, auxiliar os gestores na administração geral das organizações, quer sejam em nível de departamentos, quer sejam em nível de gerências (Frezatti et al., 2009).

A figura do *controller* passou a ser indispensável com o crescimento dos negócios e as diversidades de problemas a serem resolvidos. Com isso, a controladoria passou a ter como atribuições e responsabilidades de mensurar e informar os diversos eventos ocorridos na organização, no intuito de que os fluxos de informações sejam suficientes para a geração de relatórios que auxiliem os usuários na tomada de decisão. Necessita-se, para executar a função de *controller*, de um profissional com visão ampla da empresa, que compreenda o negócio, tenha bom relacionamento com os gestores, conhecimento de gestão envolvendo conceitos de contabilidade, custos e despesas, tributos, tecnologia de informação, entre outros (Frezatti et al., 2009).

Além desses atributos, precisa-se também de noções básicas de economia, sociologia, psicologia e estatística, ou seja, um profissional completo. Como perfil, esse profissional necessita de raciocínio lógico, alto nível de energia, maturidade, ser dinâmico, ter aptidão e gosto pelo que faz, ter espírito de liderança, ser motivador, trabalhar em equipe, saber comunicar-se, estar sempre atualizado e adotar papel de facilitador, consultor, assessor e conselheiro. Espera-se desse profissional envolvimento e comprometimento com os destinos da organização (Frezatti et al., 2009).

2.3.2 Gestão e Avaliação do Desempenho

A empresa administra o desempenho da organização, utilizando-se do processo de gestão de desempenho, alinhando as estratégias funcionais e corporativas com os objetivos estratégicos. Este processo objetiva proporcionar um sistema de controle, nos quais os processos dos negócios, atividades, tarefas, pessoas, entre outros, são consolidados pelas estratégias corporativas e funcionais. Para permitir decisões gerenciais adequadas, obtém-se o *feedback* mediante o sistema de medição de desempenho. É com a adoção da gestão de desempenho que a organização utiliza vários sistemas para gerenciar seu resultado (Bititci, Carrie & Mcdevitt, 1997, Martins, 1999).

O sistema de medição de desempenho que integra todas as informações dos sistemas relevantes, tais como: revisão e desenvolvimento da estratégia, contabilidade gerencial, administração por objetivos, medidas de desempenho não financeiras formais e informais, esquemas de incentivos/bônus e avaliação de desempenho individual, encontra-se no centro do processo de gestão. Conforme as informações são utilizadas, apresenta-se a efetividade do processo (Bititci et al., 1997, Martins, 1999).

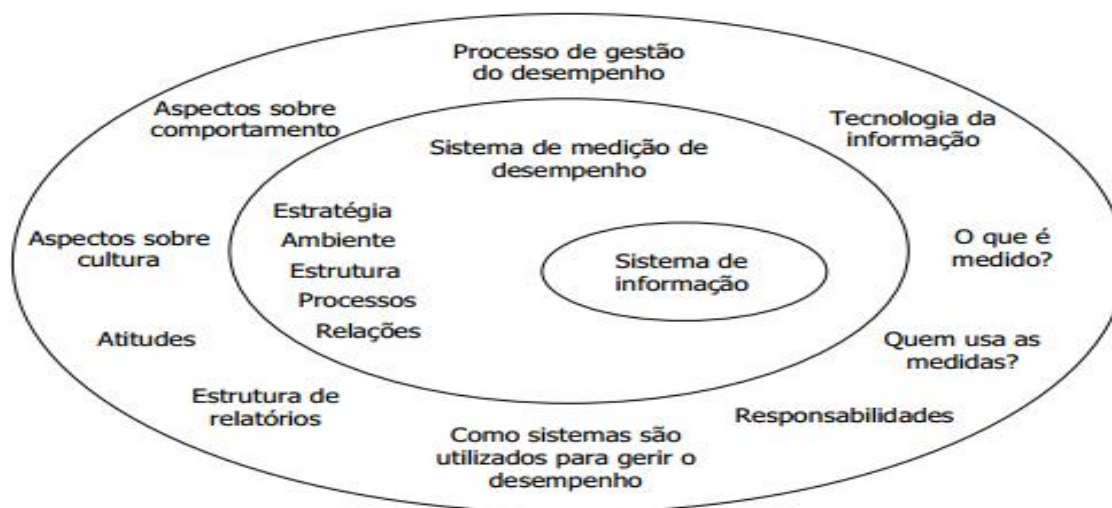


Figura 2 -Processo de Gestão

Fonte: Bititci et al. (1997)

A Figura 2 demonstra que o sistema de medição de desempenho está no centro do processo de gestão, mas para que o desempenho da organização seja medido, necessita-se de um sistema de informação com dados sobre estratégia, ambiente, estrutura, processos e relações, de acordo com a efetividade do processo. Para alimentar o sistema de medição de

desempenho, faz-se necessário definir o processo de gestão de desempenho, utilizar-se de tecnologia da informação, saber o que será medido, saber quem usa as medidas, saber de quem são as responsabilidades, ter conhecimento de como os sistemas são utilizados para gerir o desempenho, ter definida a estrutura de relatórios para geração da informação, além de considerar as atitudes, aspectos culturais e aspectos comportamentais, que envolve o sistema como um todo.

Lebas (1995) faz alguns questionamentos sobre a medição de desempenho em uma organização, tais como: Porque e o que podemos medir? Por que queremos medir? Para saber o que podemos medir e o que queremos medir, precisa-se situar no tempo, e para isso estabelecem-se cinco objetivos como: onde estivemos? Onde estamos agora? Para onde queremos ir? Como é que vamos chegar lá? E como sabemos que chegamos lá? O autor relata, ainda, que na maioria das vezes, ações do passado servem para construir os arquivos que ajudará a prever os valores dos parâmetros a serem utilizados nos modelos de análise de decisão.

Lebas (1995) comenta que a definição de objetivos e metas são importantes para apoiar o plano de ação. As medidas devem apoiar as atividades de orçamento e planejamento, e apoiar a melhoria contínua. As medidas não podem ser separadas do circuito *feed-back* sobre a existência de que os objetivos ou metas foram alcançados, alimentando o sistema de recompensa, e servindo para reinicializar o ciclo novamente. Sendo assim, os dados do passado só terão utilidade se servir de base de informações para acontecimentos futuros, com isso a junção dos dados passados, do presente e perspectivas futuras podem ser transformados em informações que auxiliarão na definição de metas, em busca de resultados futuros.

Tomando-se por base o descrito por Lebas (1995), apresenta-se um Esquema de Medidas de Desempenho, conforme Figura 3:

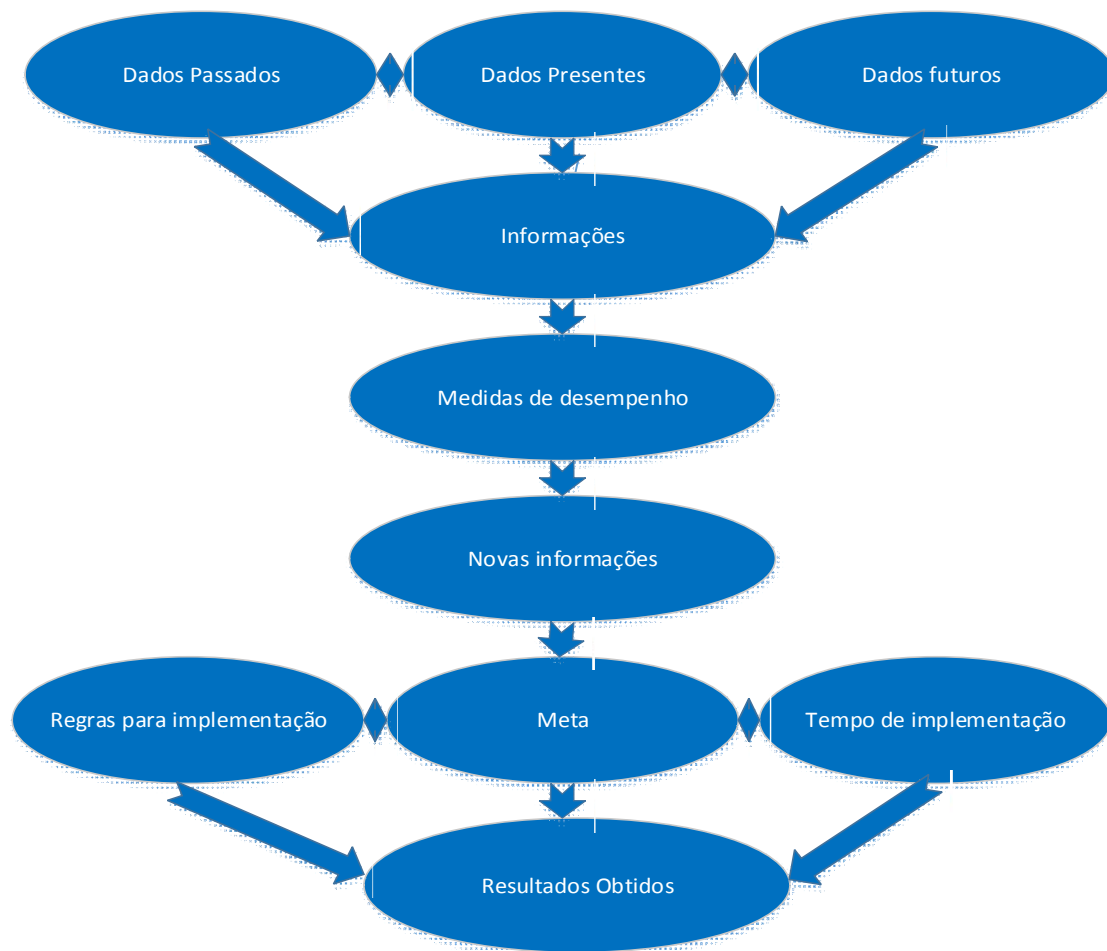


Figura 3 – Esquema de Medidas de Desempenho

Fonte – Elaborado pelo autor, tomando se por base Lebas (1995)

Como pode-se observar na Figura 3, as informações utilizadas para a medição de desempenho são originadas de dados passados, dados presentes e dados projetados para o futuro. Após tomadas as medidas de desempenho, novas informações são geradas e servirão de base para que metas sejam estabelecidas. Para implementação das metas é necessário que sejam criadas regras e o tempo para implementação e, finalmente, considerando os resultados obtidos, há possibilidade de comparações entre o planejado e o realizado, dando condições seguras para a tomada de decisões.

Neely (1999) questiona se as limitações das medidas financeiras tradicionais são conhecidas há algum tempo, então por que tantas pessoas têm se tornado tão interessadas em medição de desempenho de negócios recentemente? O autor diz que é difícil de responder essa pergunta, mas que as evidências sugerem que existem sete razões principais para que isso ocorra que são: a natureza mutável do trabalho; o aumento da concorrência; as iniciativas de melhoria

específicas; prêmios nacionais e internacionais; mudança de papéis organizacionais; mudanças nas demandas externas; e o poder da tecnologia da informação.

Diante do exposto por Neely, a medição de desempenho tem se tornado importante, tendo em vista, que a mesma tem sido efetuada considerando tanto dados financeiros como não financeiros. Assim, a geração de informações para a tomada de decisão torna-se relevante por preocupar-se com todos os aspectos que envolvem a organização.

Com relação às medidas, métricas e indicadores que estão descritos como financeiro e ou de forma não financeira sendo usados como sinônimos nas apresentações e discussões sobre medição de desempenho, visto que qualquer uma destas nomenclaturas pode ser usada perfeitamente na medição de desempenho (Kwee, 2013). Esse autor relata, também tomando-se por base outros autores, que medidas e métricas possuem como atributos dados quantitativos e indicadores são compostos por uma combinação de atributos, qualitativos e quantitativos.

Relacionada à disponibilidade e o uso eficaz do sistema de medição de desempenho, existem três fases subsequentes a uma evolução eficaz, que são:

- i) refletir sobre o sistema de medição de desempenho existente para identificar e verificar a respeito de sua adequação e se melhorias precisam ser feitas;
- ii) refletir sobre a alteração do sistema de medição de desempenho no intuito de garantir o alinhamento às novas circunstâncias da organização;
- iii) verificar sobre a implantação do sistema de medição do desempenho modificado de forma que ele possa ser utilizado para controlar a performance da organização (Kennerley & Neely, 2003).

A medição de desempenho faz parte de um processo onde estão envolvidos dados de produtividade, dados financeiros e dados não financeiros e envolve todos os processos organizacionais da empresa, seus ciclos de mudanças e resolução dos problemas detectados durante o processo em busca de uma melhoria contínua (Attadia & Martins, 2003).

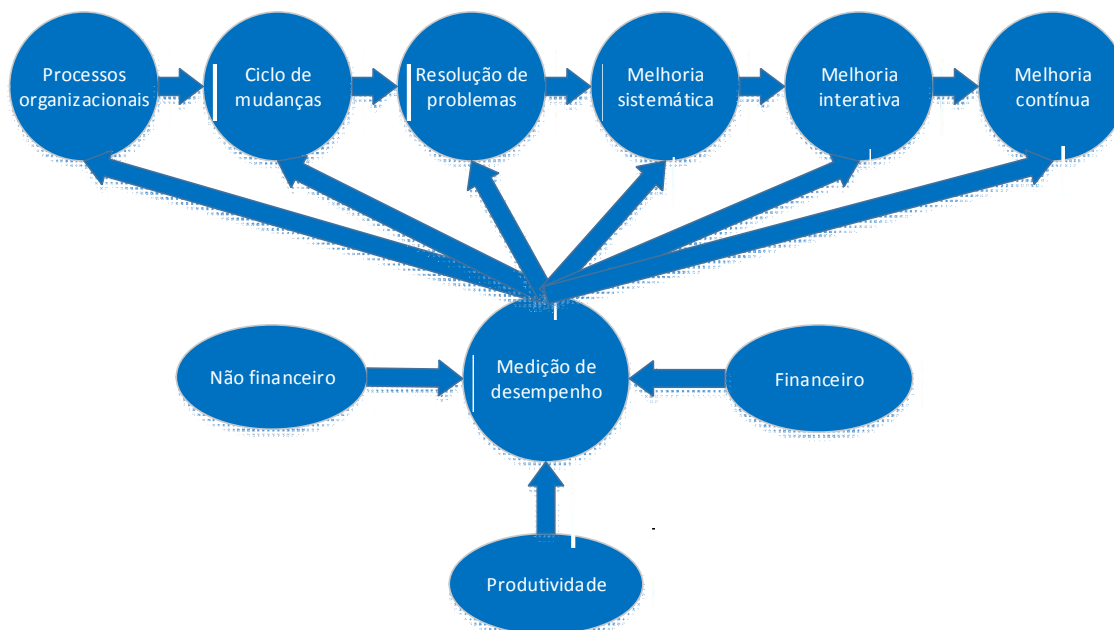


Figura 4 – Processo em busca da melhoria contínua

Fonte: Elaborado pelo autor tomando-se por base Attadia e Martins (2003)

A Figura 4 demonstra as fases que podem ser percorridas para se chegar à melhoria contínua, e diante da mesma pode-se perceber que a medição de desempenho está envolvida com diversos aspectos, que em conjunto contribui para que a empresa tenha informações em diversos momentos durante seu ciclo de movimentação. Sendo assim, as diversas fases são fundamentais na preparação de informações que, primeiramente envolvem dados de produtividade, financeiros e não financeiros, no qual a medição de desempenho utiliza-se desses dados e é responsável em conduzir o processo de melhoria na organização. Para se chegar a esse processo tem-se como ponto de partida os processos organizacionais, passando pelo ciclo de mudanças, pela resolução dos problemas detectados, pela melhoria sistemática que com sua abordagem científica atua em conjunto com a resolução dos problemas e a melhoria interativa que surge em função das resoluções dos problemas. Seguindo essas fases, pode-se chegar à melhoria contínua, que deve ser monitorada para que as informações geradas sejam sempre mantidas, auxiliando o gestor em suas tomadas decisões para o bom andamento do negócio.

Neely et al. (1997) apresentam que podem ocorrer diversos problemas a serem superados quando a empresa adota um conjunto de medidas para o planejamento de medidas de desempenho envolvendo a perspectiva financeira, perspectiva de negócios internos, perspectiva de cliente, inovação e perspectiva de aprendizagem. Comentam, ainda, que para resolver esses problemas, algumas perguntas precisam ser respondidas, tais como: na

perspectiva financeira (Como é que olhamos para os nossos acionistas?); na perspectiva de negócios internos (O que devemos destacar?); na perspectiva de clientes (Como são os nossos clientes?); e com relação a inovação e a perspectiva de aprendizagem (Como podemos continuar a melhorar e a criar valor?). A Figura 5 mostra a integração da medição de desempenho que pode auxiliar nas respostas a estas perguntas:

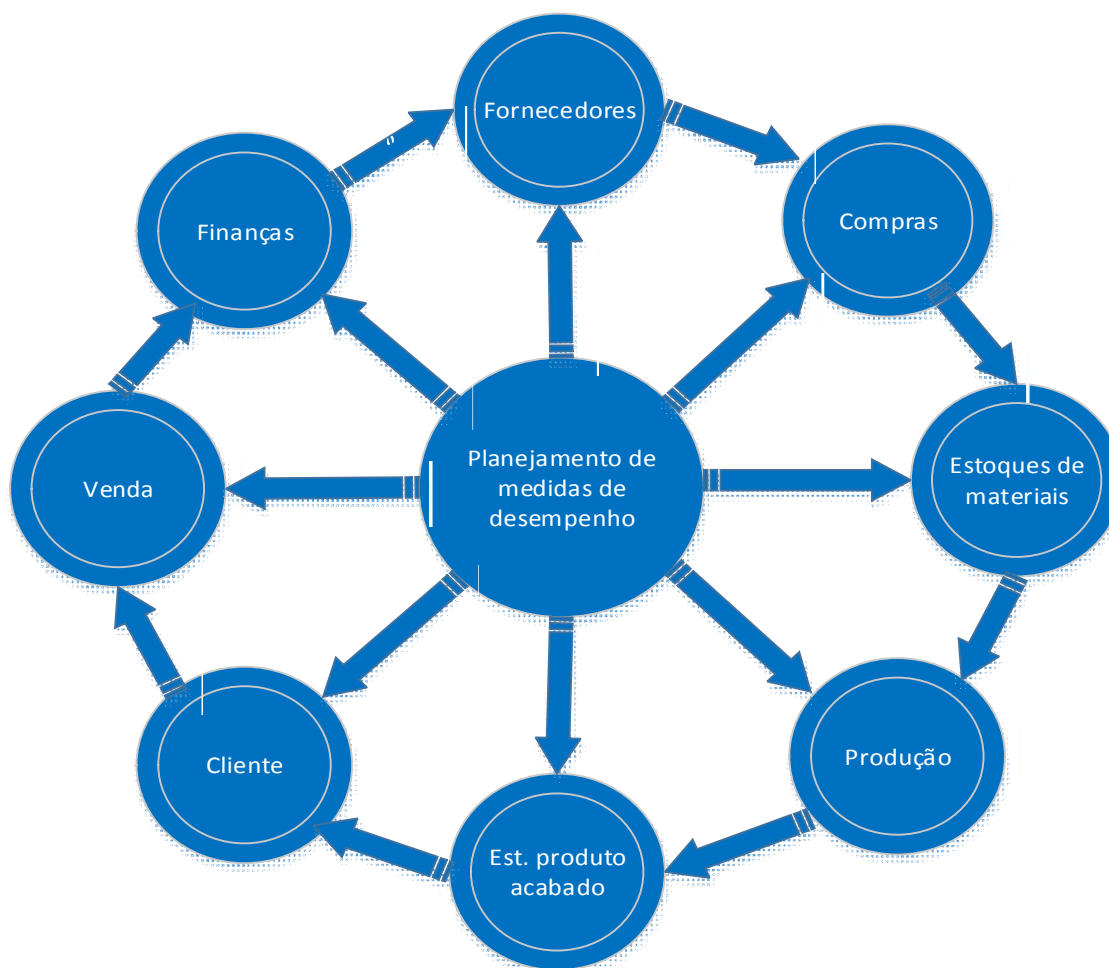


Figura 5 – Planejamento de medidas de desempenho

Fonte: Elaborado pelo autor tomando-se por base Neely et al. (1997)

A Figura 5 mostra o ciclo de integração que deve haver para que se tenha um planejamento de medidas de desempenho que atenda todas as perspectivas da empresa, envolvendo dados financeiros e não financeiros. Como pode-se observar, fazem parte desse ciclo os fornecedores, compras, estocagem de materiais, processo de produção que deve envolver dados financeiros e não financeiros, estocagem de produtos, clientes, vendas e

controle financeiro envolvendo pagamentos e recebimentos que garantem à empresa uma trajetória normal e um desenvolvimento continuado.

Adams e Neely (2000) nos permitem refletir sobre as formas de acompanhamento e controle para o detalhamento das estratégias e controle dos recursos que faz parte do ciclo de integração da empresa e apresenta o prisma de desempenho como uma alternativa de controle à medição de desempenho empresarial. Na visão desses autores, o prisma de desempenho apresenta cinco aspectos inter-relacionados, que são a satisfação das partes interessadas, as estratégias, os processos, as capacidades e, a contribuição das partes interessadas.

Quando a empresa trabalha com uma medição de desempenho buscando sua melhoria contínua ela passa a ter um desenvolvimento sustentável, e nesse sentido Azapagic e Perdan (2000) argumentam que para uma indústria ter um desenvolvimento sustentável necessita-se de apoio tecnológico, mudanças de paradigma, trabalhar com indicadores ambientais, indicadores econômicos e indicadores sociais.

A Figura 6 mostra como deve ser estruturada uma proposta de melhoria, considerando o prisma de desempenho e o desenvolvimento sustentável:

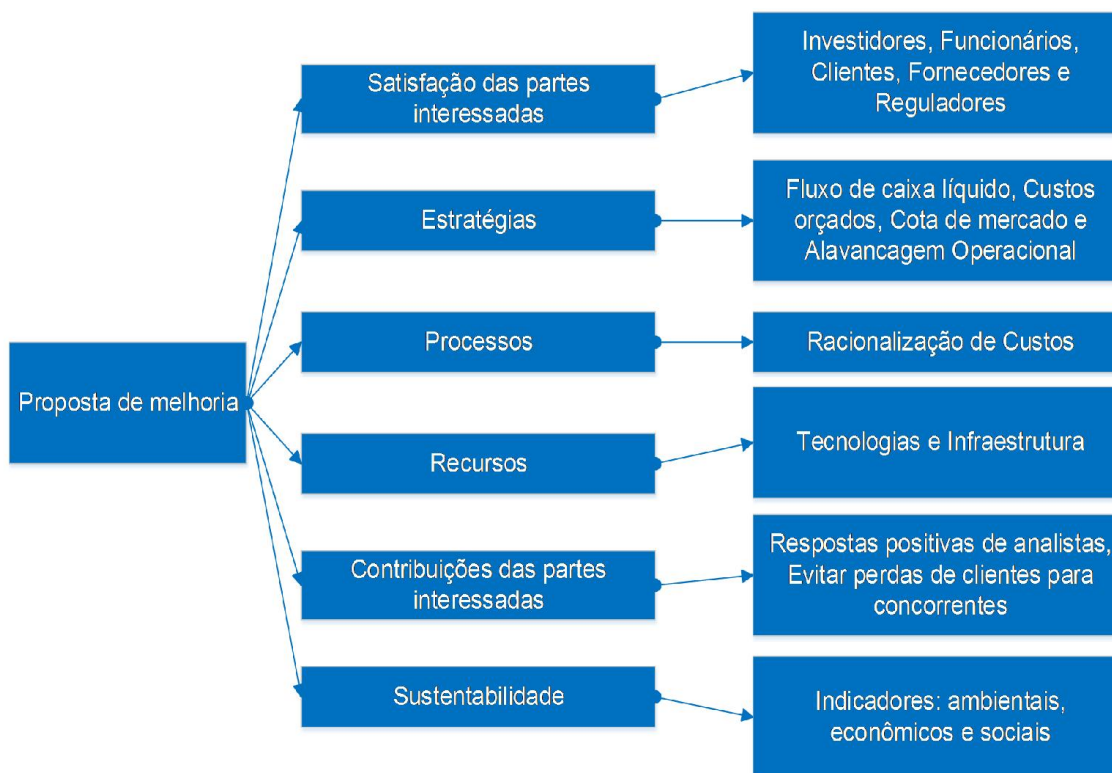


Figura 6 – Proposta de melhoria

Fonte: Elaborado pelo autor, tomando se por base Adams e Neely (2000) e Azapagic e Perdan (2000)

Como pode-se observar na Figura 6, para fazer uma proposta de melhoria para uma empresa, é necessário levar em consideração aspectos que envolvam a organização como um todo, sendo que para atender integralmente as amplitudes estabelecidas, é importante ressaltar que as necessidades de informações devem ser contempladas com dados financeiros e não financeiros, levando a informação a todos os níveis hierárquicos da empresa, atendendo, assim, o usuário interno e também a todos usuários externos que dependem da informação para tomar decisões em busca do bom andamento do negócio.

2.3.3 Sistemas de Informações Gerenciais

Primeiramente, antes de discutir sobre os sistemas de informações gerenciais, faz-se necessário distinguir o que é um dado e o que é uma informação. Um dado pode levar ao conhecimento de um usuário sobre determinado assunto, mas não lhe dá condições para que tome decisões. Já a informação é algo mais completo que fornecem fatos aos usuários dando opção de decidir.

Um dado apenas torna-se isolado e não ajuda as pessoas a tomarem decisões, entretanto serve como *input* para ser processado e posteriormente transformado em informação. Por outro lado, informação pode provocar surpresa para quem a recebe, reduz incertezas e ajuda na tomada de decisão. Como exemplo tem-se uma via pública que está sempre congestionada, e se uma estação de rádio der uma notícia sobre este congestionamento, para as pessoas que trafegam por esta via isso é um dado, pois não lhe oferece nenhuma opção para fugir dele. O mesmo ocorre para quem não trafega por essa via, pois pouca importância ele vai dar a esta notícia. Já, se a estação de rádio comentar sobre tal congestionamento, mas oferecer outra opção para o usuário fugir do congestionamento, isso é uma informação, pois o usuário pode tomar a decisão de fugir dele. Com relação à informação, para ser útil deve possuir as seguintes características, entre outras: abrangência, relevância, confiabilidade, comparabilidade, materialidade, tempestividade e compreensibilidade. Além de conhecer o conceito de dados e informações também é necessário entender o conceito de sistema, sendo um conjunto coordenado de elementos interdependentes que interagem para atingir determinado objetivo (Frezatti et al., 2009).

Após diferenciar dado de informação e conhecer o significado de sistemas, pode-se iniciar o estudo sobre sistemas de informações gerenciais, que dependem de um conjunto de recursos e procedimentos que interagem entre si para a geração de informações.

A utilidade do sistema de informação gerencial é gerar informações para atender as necessidades dos tomadores de decisões, oferecendo suporte ao processo de gestão incluindo as etapas de planejamento, execução e controle. O sistema de informação gerencial consiste em captar e identificar os eventos econômicos, interpretar, analisar, registrar e acumular dados relativos aos eventos, processando-os e transformando-os em informações que darão aos gestores condições de tomarem suas decisões, dando também condições para que a administração atinja seus objetivos e otimize os resultados esperados. Um sistema de informações não deve contemplar somente eventos do passado, mas também aqueles que representam o planejamento para o futuro. No sentido de obter dados para transformar em informações, um sistema de informações gerenciais deve possuir, pelo menos, três módulos ou subsistemas, que são: Contabilidade, Custos e Orçamento (Frezatti et al., 2009).

Tomando-se por base esses autores, a Figura 7 mostra como um sistema de informações gerenciais pode gerar informações considerando os três módulos apresentados:

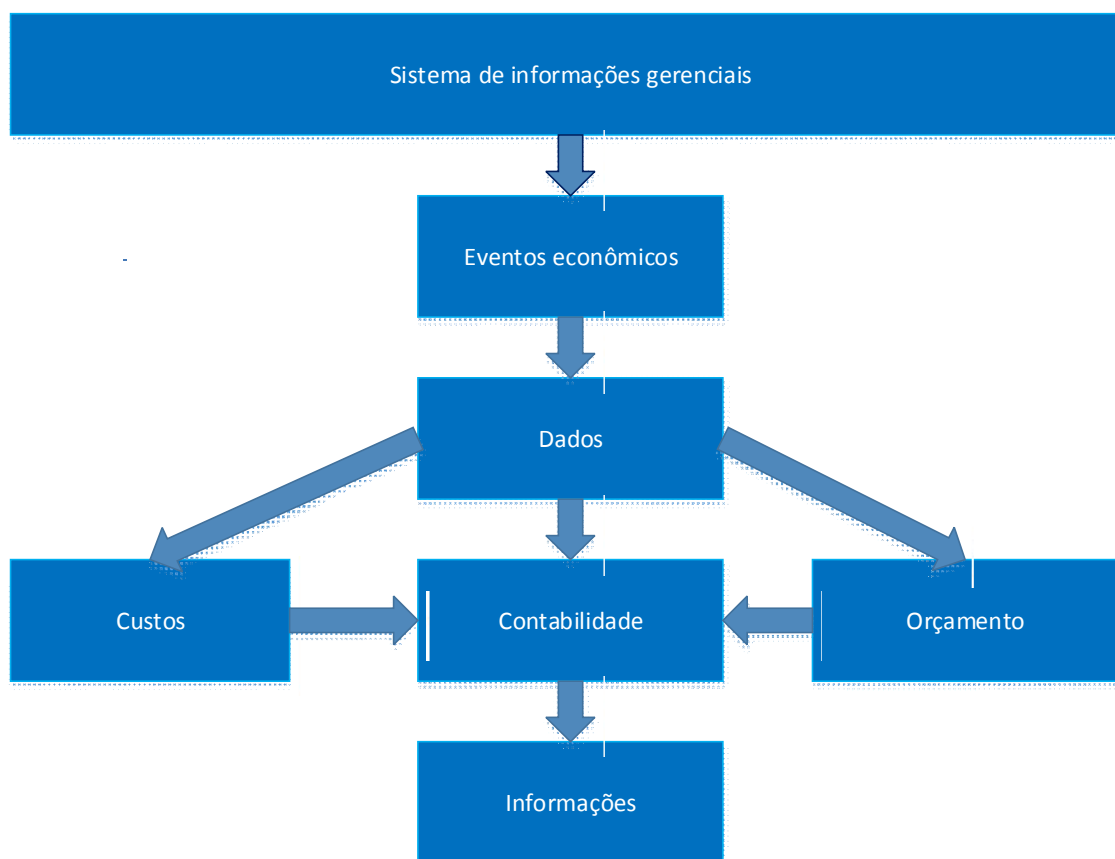


Figura 7 – Geração de informações considerando módulos de um sistema

Fonte: Adaptado de Frezatti et al. (2009)

A Figura 7 mostra que em um sistema de informações gerenciais, os eventos econômicos são identificados e a partir dos mesmos, os dados são armazenados e acumulados para servir diversos módulos do sistema. Neste caso se restringe a três, contabilidade, custos e orçamento, que de forma integrada processam e transformam os dados em informações que servirão de base para diversos usuários, quer sejam internos ou externos, tomarem suas decisões.

Os custos são fundamentais no fornecimento de dados para a contabilidade, nesse sentido Andonie, Russo e Dean (2007) destacam que para as pessoas utilizarem a informação, ela precisa ser percebida como a adição de benefícios ou como redução de custos. Comentam também que um sistema não depende somente de um aplicativo e que é necessária uma maior complexidade e abstração. Portanto, percebe-se que não basta simplesmente gerar uma informação, deve-se ter certeza se esta trará benefícios para os seus usuários.

Os Sistemas de Informações Gerenciais possibilitam que se tenha uma cobertura abrangente e integradora de novas tecnologias essenciais. A aplicação do sistema de informação permite a utilização de seu impacto sobre os modelos de negócios e tomada de decisão de forma interativa (Laudon & Laudon, 2010).

A informação pode ser apresentada com o uso de *software* e outras ferramentas que contribuem para a criação de novas informações e conhecimentos, de forma que a informação seja transformada em formato que tenha significado. São exemplos de ferramentas, os processadores de textos, banco de dados, planilhas, ferramentas de *design* gráfico, entre outras. Com a capacidade humana de compreender e tirar conclusões a partir de informações existentes é possível a implementação de novos inventos, a conceituação de novas ideias, a concepção de novas estratégias, a construção de novos modelos e a revisão de pontos de vista (Albrecht, 1999).

No sistema de informação existe um processo de transformação que pode ser definido como uma função que possibilita transformar insumos como entrada na produção de um produto, obtendo uma saída como resultado do processo de transformação que deve estar de acordo com os objetivos do sistema. Esse resultado passa por controles e avaliações com o intuito de verificar se estão de acordo com os objetivos pré-estabelecidos. A retroalimentação e o *feedback* possuem o papel de reintroduzir uma saída sob a forma de informação (Oliveira, 2005). A Figura 8 representa resumidamente este processo:

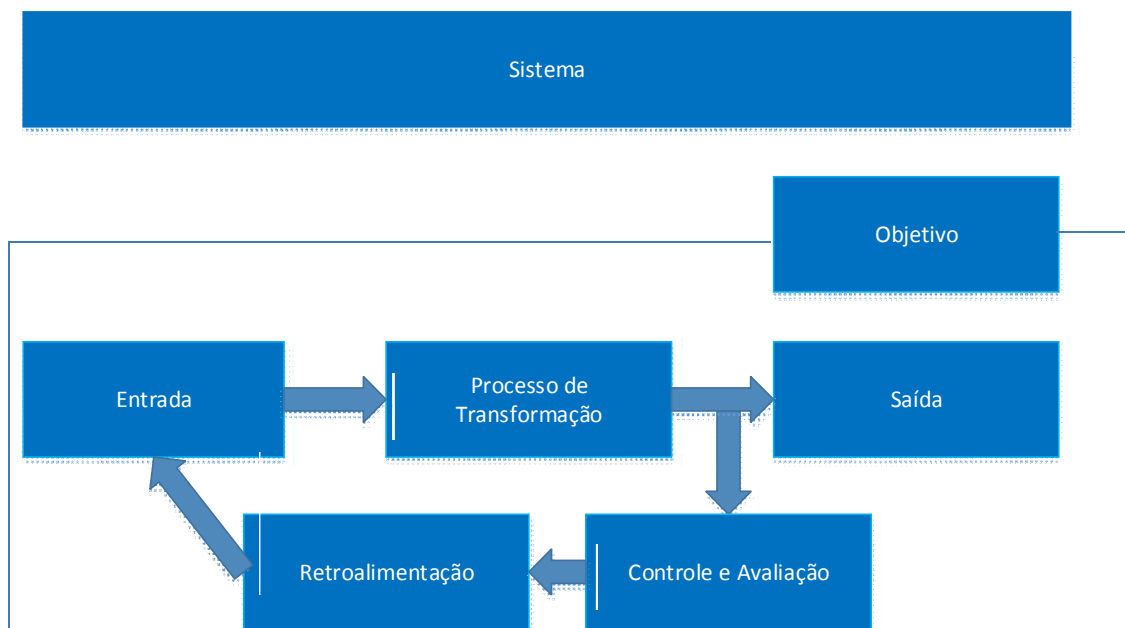


Figura 8 – Sistema e seus componentes

Fonte: Adaptado de Oliveira (2005)

Oliveira (2005) evidencia que um sistema de informação gerencial é o processo de transformação dos dados que entram no sistema e os transformam em informações, estas são utilizadas no processo decisório da organização e, ainda, proporciona sustentação administrativa, cuja finalidade é a otimização dos resultados esperados.

Cabe salientar que para um sistema de informação ter um bom funcionamento em todas as fases de implementação, depende de relatórios que retratem a realidade de cada momento, dando condições para a tomada de decisões. Nesse sentido, Moro (2014) aborda que o sistema de informação gerencial propõe que se tenha um equilíbrio entre a estratégia de longo prazo e o desempenho presente da empresa, isso pode ser monitorado utilizando-se de relatórios com a finalidade de corrigir, em tempo hábil, qualquer distorção que possa ocorrer no sentido de impedir a manutenção do negócio e o alcance das metas de longo prazo.

Sistemas de informações gerenciais servem as funções de planejamento, controle e tomada de decisão em nível gerencial. Apresenta as informações na forma de relatório e atende quase que exclusivamente o usuário interno (Coelho, 2012).

Portanto, de acordo com o exposto anteriormente, um sistema deve dar condições da criação de relatórios, que nos quais possam-se exprimir o que ocorre em cada fase do processo, sendo percebido facilmente pelo usuário para que ele possa tomar suas decisões.

Oliveira (2005) apresenta que sob determinadas condições o sistema de informações gerenciais proporciona alguns benefícios para as empresas:

- apresenta redução de custos das operações;
- melhora o acesso às informações, dando condições que sejam gerados relatórios com maior precisão e rapidez e com menor esforço;
- melhora a produtividade no âmbito setorial e global;
- apresenta melhoria nos serviços realizados e oferecidos;
- fornecimento de informações com maior rapidez e precisão, melhorando as tomadas de decisões;
- possibilita maior interação entre os tomadores de decisões;
- a partir dos efeitos das decisões, possibilita que se faça melhores projeções;
- ao facilitar o fluxo de informações, apresenta melhoria na estrutura organizacional;
- proporciona melhoria na estrutura de poder, dando maiores condições para aqueles que entendem e controlam o sistema;
- redução do grau de centralização de decisões na empresa;
- em função de constantes mudanças nos fatores ambientais, pode apresentar melhoria na adaptação da empresa, para que esta possa enfrentar os acontecimentos não previstos;
- oferece condições para que haja otimização na realização dos serviços aos clientes;
- pode melhorar a interação entre a empresa e fornecedores;
- fornece condições para que se tenha uma melhoria nas atitudes e atividades dos funcionários da empresa;
- as pessoas envolvidas no processo pode ter um aumento em seu nível de motivação;
- oferece condições para que haja uma redução de funcionários em atividades burocráticas;
- oferece condições para que se tenha uma redução dos níveis hierárquicos da empresa.

Oliveira (2005) argumenta, ainda que por intermédio da geração de informações para o processo decisório, há uma contribuição para que se alcance a eficácia do executivo ao exercer as funções de planejamento, organização, direção e controle na gestão das empresas, pressupondo:

- para que haja predisposição na elaboração de um esquema de planejamento envolvendo os níveis estratégico, tático e operacional, com a inclusão de todos os centros de responsabilidades da empresa;
- a ocorrência de um levantamento contínuo e imediato com relação aos resultados da gestão empresarial;

- que se faça uma comparação entre os resultados efetivamente realizados e os dados previstos no processo de planejamento;
- que sejam analisadas as variações entre os resultados realizados e os planejados e que os desvios sejam regularizados, de acordo com o funcionamento dos centros de responsabilidades da empresa.

Bio (2008), com relação à função de direção, apresenta que para atingir esse processo de gerência requer um alto grau de integração entre os fatores componentes do processo, requerendo habilidade do administrador para integrar as funções gerenciais. Com relação à obtenção de resultados futuros, esta função está vinculada ao Planejamento. Para a função de controle comenta que necessita-se de resultados práticos, tomando-se por base o planejamento, é possível apurar os desvios e que estes sejam corrigidos.

A Figura 9 evidencia o processo de gerência, envolvendo planejamento, direção, execução e controle:

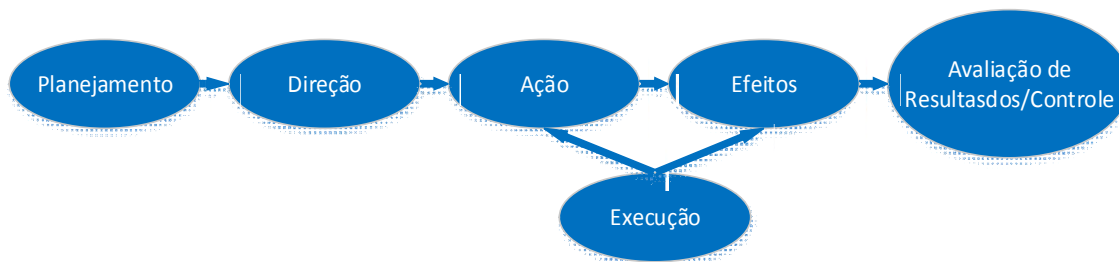


Figura 9 – Processo de Gerência

Fonte: Adaptado de Bio (2008)

Como pode-se observar diante do exposto por Oliveira (2005) e Bio (2008), o sistema de informação gerencial apresenta diversos benefícios em prol da melhoria das informações, bem como das tomadas de decisões por parte dos decisores, contemplando, assim, informações relativas ao planejamento, organização, direção e controle da entidade, envolvendo dados previstos e realizados, bem como o tratamento destinados às variações entre ambos. Tal tratamento possibilita ao gestor o acompanhamento das operações e oferece condições para que se façam correções dos dados projetados pelo planejamento.

Para que se tenham dados armazenados e que estes possam ser processados e transformados em informação é preciso que a empresa desenvolva o gerenciamento de um banco de dados, contendo todos os requisitos necessários para tal finalidade. Nesse sentido, Gordon e Gordon (2011) relatam que os sistemas de gerenciamentos de banco de dados oferecem veículos para que os dados sejam armazenados, bem como, dá suporte ao

processamento de grandes quantidades de informações de negócios, envolvendo empregados, produtos, clientes e fornecedores. Observa-se que estes autores deixam claro que a informação pode ser gerada no âmbito global da empresa, tanto para fatores internos como para fatores externos.

Segundo Mañas (2010), no sentido de gerenciar a informação, cabe ao gestor:

- reagir aos problemas, diagnosticando as disfunções dos sistemas de informação e gestão, avaliando as consequências e pesquisando as causas, no sentido de evitá-las quando ainda não existem e suprimir as já existentes;
- antecipar a ação antes que o problema se manifeste, propondo que a atuação transforme a função informacional em vantagem competitiva;
- conduzir a mudança organizacional ligada a evolução simultânea da empresa e seu ambiente;
- fazer a capitalização de seus conhecimentos e de suas experiências para contribuir na constituição da memória coletiva transmissível na empresa;
- possuir uma aprendizagem organizacional, inovadora, que facilite a evolução e a competitividade da empresa de forma durável.

Diante das informações mencionadas anteriormente, percebe-se a grande importância da empresa trabalhar com um sistema de informação gerencial integrado, que possibilite a geração de informações auxiliando o usuário a tomar suas decisões, tanto em nível estratégico, sob o comando da direção da empresa; tático, representado pelo processo gerencial da empresa por intermédio de seus gestores; e operacional, que comanda a execução dos trabalhos com a geração de relatórios que dê condições de levantar as prioridades estratégicas, táticas e operacionais, fornecendo, assim, subsídios para o planejamento, o controle gerencial e a medição de desempenho das empresas.

2.3.4 Ferramentas do Sistema de Controle Gerencial

Frezatti et al. (2009) argumentam que qualquer instrumento necessário para desenvolvimento da prática profissional é chamado de ferramenta. Por conseguinte, são as ferramentas de controles gerenciais as responsáveis pelas informações utilizadas para controlar as atividades da empresa e dar subsídios para as tomadas de decisões. A seguir, foram efetuadas algumas abordagens sobre ferramentas já consolidadas na literatura, dentre elas obtém planejamento estratégico formal, orçamento, custeio por absorção, custeio baseado em

atividades, gestão baseada em atividades, custeio variável, custeio alvo, *balanced scorecard*, análise custo/volume/lucro, análise de lucratividade do produto, análise da cadeia de valor, análise do ciclo de vida do produto, técnicas de orçamento de capital, análise de medidas econômicas de desempenho, e demonstrações contábeis básicas.

2.3.4.1 Planejamento Estratégico Formal

Seguindo o planejamento estratégico, a empresa passa a ter de maneira formalizada as metas a serem seguidas nos próximos anos, sendo que normalmente ele retrata o longo prazo.

O planejamento que é considerado uma função administrativa possibilita estabelecer uma situação futura em que se deseja atingir e também estabelecer os meios, inclusive alternativos, para se chegar a uma situação idealizada. Há três tipos de planejamento, tais como: **estratégico** (é considerado uma metodologia administrativa, contribuindo para que se estabeleça uma direção a ser seguida pela empresa, dando condições de que a mesma tenha uma maior interação com o meio ambiente); **tático** (metodologia administrativa, cuja finalidade é otimizar uma situação futura que se deseja atingir, relacionada a uma determinada área da empresa); **operacional** (trata-se de uma formalização das metodologias e de interpretação de resultados específicos a serem alcançados pelas áreas funcionais da empresa. Com relação aos níveis de influências do sistema de informação gerencial tem-se o **nível estratégico**, no qual considera a interação entre a informação do ambiente externo e a informação do ambiente interno da empresa; **nível tático**, não considera que seja feita a aglutinação de informação da empresa como um todo, e sim de uma área de resultado da mesma; **nível operacional**, considera as informações ligadas às atividades operacionais da empresa, sendo formalizadas principalmente por documentos escritos, cujas informações estabelecidas na empresa correspondem-se ao sistema de informações operacionais (Oliveira, 2005).

Utilizando-se do plano estratégico, pode-se estabelecer as metas e objetivos de uma organização, orçamentos e operações e meios para atingi-los, tendo como foco principal a sustentabilidade da empresa. O plano estratégico por meio de dados previstos leva ao planejamento de longo prazo, e para o período estabelecido possibilita a elaboração de demonstrações contábeis previstas que podem ser comparadas com as demonstrações contábeis futuras da empresa. Durante o planejamento de longo prazo diversas decisões podem ser tomadas, quer sejam adicionar ou eliminar linhas de produtos, projetar e localizar novas fábricas, aquisição de edifícios e equipamentos, entre outros compromissos que podem ser

assumidos durante o período de longo prazo (Horngren et al., 2004, Hansen & Mowen, 2001, Vanderbeck & Nagy, 2003, Frezatti et al., 2009).

Com o auxílio do planejamento, estabelecem-se com antecedência as ações a serem executadas pela empresa, sendo possível planejar e controlar resultados de maneira coordenada e prática, onde os recursos são estimados e empregados no sentido de atribuir responsabilidades, cuja finalidade é de que os objetivos fixados para um período futuro sejam alcançados (Sanvicente, 1995, Welsch, 1983).

Dessarte, o planejamento torna-se peça chave no dimensionamento e desempenho de uma organização, mas necessita utilizar-se também outras ferramentas que auxiliam no controle e execução do mesmo para que ocorra de acordo com as perspectivas planejadas, como, por exemplo, o orçamento.

2.3.4.2 Orçamento

Ao contrário do planejamento, o orçamento consiste em metas normalmente estabelecidas para serem atingidas no curto prazo. Hope e Fraser (2003) relatam que indicadores que se concentram no orçamento são voltados para o curto prazo e, através de pesquisas, apontam que tais indicadores são financeiros. Fisher (2002) argumenta que os pontos frágeis do orçamento estão relacionados à perda de tempo, pois gastam-se muito tempo analisando fatos do passado ao comparar orçado x realizado, esquecendo-se do futuro. Horngren, Datar, Foster (2004a) discutem aspectos sobre a inadequada utilização do orçamento relativa à sub ou superestimação das metas, tornando-as fáceis ou difíceis de serem atingidas. Frezatti (2005) expõe que o orçamento pode proporcionar benefício necessário para revitalizar o processo, a partir de se ter um foco no plano operacional. Mas, esse mesmo autor argumenta que a defasagem entre o orçamento e o ambiente competitivo não permite que sejam atendidas as necessidades dos executivos ou gestores operacionais.

O orçamento possibilita que seja traçado um curso para a empresa, cuja finalidade seja a comunicação das áreas de forma coordenadas, elaborando planos em termos físicos e financeiros, com o objetivo de ajudar a empresa no decorrer de determinado período a reduzir seus resultados negativos, mediante previsões de todos os custos, despesas e receita. O orçamento pode ser útil, tanto para as empresas de fins lucrativos como para as sem fins lucrativos, por exemplo, empresas governamentais. Com relação aos seus objetivos, o orçamento envolve, baseando-se no histórico da empresa, o estabelecimento de metas e a elaboração de planos, nos quais estes possam ser executados para que as metas sejam atingidas,

periodicamente, baseando-se nos dados realizados e comparando-os com as metas, possa apurar as variações e tomar as medidas apropriadas por parte da função administrativa de controle, com a finalidade de atingir os objetivos propostos (Warren et al., 2001, Hansen & Mowen, 2001, Bio, 2008).

O orçamento apoia os gestores, tanto para tomar conhecimento sobre o que ocorrerá no futuro como do que ocorreu no passado, auxiliando no estabelecimento de metas e dando condições de comparar o desempenho realizado com o desempenho estimado, podendo analisar as variações e tomar medidas corretivas; alterar o planejamento, tomando-se por base o *feedback* dos resultados obtidos. Estudos têm demonstrado que o orçamento é uma ferramenta muito utilizada para a redução de custos e controle das operações. Ele apresenta os seguintes benefícios: ajuda o gestor a pensar no futuro em termos de planejamento; fornecem expectativas que auxiliam no julgamento do desempenho subsequente da organização; contribui para que os gestores coordenam seus esforços no sentido de que os planos das subunidades, possam satisfazer os objetivos da organização como um todo (Horngren et al., 2004, Vanderbeck & Nagy, 2003, Horngren et al., 2004a).

O orçamento trata-se de uma parte detalhada de um plano de longo prazo e que normalmente refere-se a um período anual, como uma forma de controle de resultados futuros. Consequentemente, o mesmo contribui para que se faça o acompanhamento e controle do plano de longo prazo, possibilitando que alterações sejam efetuadas caso ocorra desvios com relação ao que inicialmente foi estabelecido (Sanvicente, 1995, Frezatti, 2000).

Desse modo, o orçamento pode ser útil nas decisões para melhoria do processo e por meio do *feedback* alimentar novamente o planejamento, com correções para o que se espera no futuro. É possível perceber ainda que a empresa pode controlar seus recursos financeiros, acompanhando os custos, despesas, receitas, em busca do resultado almejado. Embora o orçamento possa ser estabelecido também para o longo prazo, melhores resultados são atingidos quando o mesmo é estabelecido para o curto prazo.

2.3.4.3 Custeio por absorção

O custeio por absorção é o método pelo qual se atribui todos os custos de produção aos produtos, independentemente de ser direto, indireto, fixo ou variável.

Martins (2009) relata que o custeio por absorção é derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e consiste na apropriação de todos os custos de produção

aos bens elaborados, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos e serviços elaborados.

Para VanDerbeck e Nagy (2003), de acordo com o custeio por absorção, os custos fixos e os custos variáveis são atribuídos aos produtos e nenhuma atenção especial é dada para a classificação de custos como sendo fixos ou variáveis.

Frezatti et al. (2009) informam que fazem parte dos produtos os custos variáveis e os custos fixos, e somente eles. Logo, ele nos leva a entender que as demais despesas devem ser consideradas no resultado do exercício nos períodos em que elas incorrerem. Essa literatura comenta, também, que os custos relativos aos recursos humanos, materiais tecnológicos, entre outros, podem ser atribuídos aos diversos centros de custos para posteriormente ser alocados aos produtos.

Ao utilizar o custeio por absorção incluem-se aos produtos todos os custos de manufatura, quer sejam fixos ou variáveis, e é o método mais utilizado com o desígnio de elaboração das demonstrações contábeis e tributárias, uma vez que o mesmo é aceito pela profissão contábil pública e pela secretaria da receita federal dos Estados Unidos. Isto posto, todas as empresas americanas utilizam esse método para a elaboração de relatórios para os acionistas e também para atender a legislação fiscal (Horngren et al., 2004). Como pode-se observar, não somente no Brasil o custeio por absorção é um método aceito pela legislação fiscal e societária, isso igualmente ocorre nos Estados Unidos.

O custeio por absorção sob a óptica da contabilidade financeira, para fins de custeamento dos estoques, aloca aos produtos todos os custos de produção, quer sejam diretos ou indiretos, sendo excluídos todos os custos que não fazem parte do processo de fabricação. No Brasil é aceito, também, para fins de imposto de renda (Backer & Jacobsen, 1974, Carareto, Jayme, Tavares & Vale, 2006, Bornia, 2002, Martins, 2009).

À vista disto, levando em consideração que o custeio por absorção tem como característica principal a formação de custo para fins de estoque, seus relatórios atendem a contabilidade financeira com poucas influências nas tomadas de decisões.

2.3.4.4 Custeio baseado em atividades

O método de custeio baseado em atividades passou a ter maior divulgação na década de 80, apresentando como objetivo suprir as necessidades de informações das atividades envolvidas no processo de produção, tendo em vista que até então os custos destas atividades normalmente não eram conhecidos, pois os mesmos eram rateados aos produtos sem que se

soubesse o que era consumido pelas atividades. Sendo assim, com a utilização do ABC passou-se a ter informações mais precisas sobre cada atividade envolvida no processo de produção (Kaplan & Cooper, 1998). Embora Kaplan e Cooper apresentem que houve uma maior divulgação do ABC a partir da década de 80, Nakagawa (1994) explicita que há registros literários, nos quais contadores, em 1800 e no início de 1900, já utilizavam o ABC, sendo este, também, utilizado na década de 60.

O custeio baseado em atividades é uma ferramenta de grande utilidade para controle e medição de desempenho nas organizações, sendo um processo que envolve pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, com intuito de produzir bens e serviços. Pela sua utilização pode-se, após determinar as atividades da empresa, direcionar custos para estas atividades de acordo com os recursos consumidos, que posteriormente são direcionados aos produtos ou serviços, proporcionalmente ao que eles consomem de cada atividade (Stevenson, Barnes & Stevenson, 1993, Nakagawa, 1994).

Shank e Govindarajan (1995) apresentam que a mão de obra é cada vez menos vista como um custo que varia com o volume de produção. Comenta ainda que a mão de obra passa a fazer parte da equipe de um grande número de empresas. Portanto, vem confirmar a importância da mesma ser tratada também em nível de atividades, para posteriormente ser atribuída aos produtos.

A contabilidade por atividades tem por objetivo definir uma empresa em termos de desempenho e custo de suas atividades específicas. Então, sempre que uma estratégia competitiva for definida, as atividades devem ser estruturadas em termos de custo para que seja o mais eficaz possível. As atividades consomem recursos e sua principal função é converter tais recursos em produtos (Brimson, 1996).

Há necessidade de haver uma correlação entre o direcionador e os recursos consumidos, onde o fator determinante dos custos das atividades está centrado no número de vezes que é efetuado o serviço de cada atividade para a fabricação dos produtos, ou seja, quantidade de transações feitas. Assim, como direcionadores de custos podem ser utilizadas as transações efetuadas pelas atividades aos produtos (Santos, 2000, Bornia, 2002).

Os recursos são atribuídos, primeiramente, às atividades com a utilização de direcionadores de custos de recursos e, posteriormente, os custos das atividades são direcionados aos produtos por intermédio de direcionadores de custos de atividades. Os direcionadores de custos de recursos precisam estar correlacionados com o que as atividades desempenham e os direcionadores de custos de atividades precisam estar correlacionados com

o que cada atividade contribui para a elaboração do produto (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 2000, Munaretto & Diedrich, 2007, Martins, 2009).

Diante do exposto, percebe-se que o método de custeio fundamentado em atividade pode eliminar uma série de distorções que não é possível fazer adotando o custeio tradicional. Pois, além possibilitar que sejam identificados os custos de cada atividade, proporciona melhores condições de gerenciamento para a tomada de decisão. Por exemplo, se a empresa pretende cortar custos, ela terá relatórios que indicam em qual atividade o deve fazer. Outro fator importante que este sistema possibilita é que os produtos não recebam uma sobrecarga de custos em função do volume produzido, já que os custos são direcionados aos mesmos tomando-se por base as transações efetuadas pelas atividades em relação a cada produto, independente do volume produzido.

2.3.4.5 Gestão baseada em atividades

O custeio baseado em atividades demonstra claramente quais são os recursos consumidos por estas, e a gestão baseada em atividades possibilita ao gestor fazer o gerenciamento de cada uma das atividades identificadas na empresa.

Ao contrário do sistema baseado em atividades (ABC), que é considerado um método de custeio, a gestão baseada em atividades (ABM) é um sistema de gerenciamento das atividades que utiliza as informações originadas pelo sistema ABC para gerir uma empresa ou negócio (Abbas, 2001).

A gestão baseada em atividades, segundo Pontaldi (2002), está apoiada sobre três perspectivas:

- a) Gestão de processo: realizada para buscar o equilíbrio entre qualidade, custo e tempo, e garantir maior produtividade;
- b) ABC: utilizado para fornecer medidas mais precisas quanto ao custo e utilização dos recursos consumidos no processo de produção;
- c) Melhoria contínua: proposta de melhoria alcançada em função das informações obtidas nas fases anteriores.

O custeio baseado em atividades (ABC) deve ser usado sempre em conjunto com a gestão baseada em atividades (ABM), por se tratar de sua principal fonte de informação. Desta maneira, para que se tenha uma melhor visualização de seus principais processos, o ABC fornecerá as informações focadas nos custos alocados às atividades, contribuindo para uma

efetiva gestão destas atividades (Shank & Govindarajan, 1995, Player, Keys & Lacerda, 1997, Pontaldi, 2002)).

Para desempenhar a gestão ABM todas as atividades da empresa devem ser identificadas e os custos destinados às mesmas devem ser analisados. Para implantação da ABM deve-se também identificar as atividades não relevantes, incluindo aquelas que não agregam valor perante o cliente (Costa, 1999).

Mediante Abbas (2001), as etapas básicas para implantação da gestão ABM consistem em:

- a) Analisar os cenários internos e externos da organização;
- b) Antes da implantação deve planejar o sistema ABC;
- c) Desenvolver o sistema ABC, onde numa visão vertical, atribui-se custos aos processos e objetos de custos, e numa visão horizontal, faz-se uma análise qualitativa do processo;
- d) Fazer um mapeamento dos processos;
- e) Fazer o custeio dos processos e dos objetos de custos;
- f) Analisar a qualidade do processo;
- g) Analisar as informações do sistema ABC;
- h) Determinar as medidas de melhoria;
- i) Avaliar as medidas de melhoria.

2.3.4.6 Custeio variável

Com a adoção do custeio variável, somente os custos variáveis independentes de diretos ou indiretos são aplicados aos produtos durante o processo de produção.

No Custeio Variável, somente os custos variáveis são atribuídos aos produtos, os fixos são tratados de forma separada como despesas do período, sendo considerados diretamente no resultado. Participam da formação de estoques exclusivamente os custos variáveis. O custeio por absorção atende as disposições legais e o custeio variável atende a administração da empresa. (Megliorini, 2001, Bornia, 2002, VanDerbeck & Nagy, 2003, Martins, 2009, Frezatti et al., 2009).

Utilizando o custeio variável, a empresa pode também fazer uso da margem de contribuição, uma vez que, por meio da mesma é possível saber o quanto cada produto contribui para a cobertura dos custos fixos e despesas fixas e, ainda, a obtenção do lucro desejado.

De acordo com Martins (2009) pode-se dizer que, $MC = PV - CV - DV$, onde MC = margem de contribuição, PV = preço de venda, CV = custo variável e DV = despesas variáveis. Em suma, o valor encontrado como margem de contribuição deverá ser suficiente para cobrir os custos fixos e as despesas fixas, bem como atingir o lucro almejado.

O custeio variável também pode ser utilizado para verificar a viabilidade de novos produtos, nesse sentido Colauto, Beuren e Rocha (2004) discorrem que isso pode ser feito em conjunto com o custeio alvo, é por intermédio dele que deve-se praticar um preço no qual satisfaça as necessidades do cliente e, assim, o custeio variável pode identificar, com o auxílio da margem de contribuição, se o preço praticado é suficiente para cobrir toda a estrutura de custos e despesas fixas da empresa. Apresentam também que com base no custeio variável e o custeio alvo a empresa passa a ter suporte para que se desenvolva uma gestão estratégica de custos.

Conforme relatado pelos autores pesquisados, para atender as disposições legais, os relatórios devem ser elaborados através do custeio por absorção, ficando o custeio variável para emissão de relatórios, buscando atender os usuários internos para a tomada de decisão. Mas, isso nada impede que a empresa mantenha uma estrutura em seu plano de contas com a separação de subgrupos com os custos fixos e subgrupos com os custos variáveis, podendo separar também as despesas fixas e despesas variáveis. Dessa forma, poderá atender tanto o usuário interno, como o usuário externo, utilizando-se o mesmo banco de dados. Os relatórios poderão ser elaborados de acordo com a necessidade de cada usuário. Para os usuários externos, os relatórios são elaborados incorporando todos os custos fixos e variáveis aos produtos e as despesas no resultado do exercício. Já para atender o usuário interno, para a tomada de decisões os relatórios serão elaborados, incluindo no produto somente os custos variáveis, e os custos fixos e as despesas devem ser tratados no resultado do período, separando as despesas em fixas e variáveis, para que se possa apurar a margem de contribuição.

2.3.4.7 Custeio alvo

Com a utilização do custeio alvo a empresa leva em consideração o valor de mercado do produto ou serviço para determinação de seus custos, tendo em vista que a empresa não consegue determinar seu preço de venda, sendo que este já está legitimado pelo mercado.

Scarpin (2000) apresenta em sua definição que o custeio alvo é um modelo de gerenciamento de lucros e custos e que, principalmente, é desenvolvido para lançamento de novos produtos, ou para aqueles que terão seu projeto alterado, para que o produto torna-se

competitivo no mercado e que possa trazer retorno de investimento em todo seu ciclo de vida, sempre considerando um custo alvo aceitável e determinado a partir de seu preço de venda.

Cruz e Rocha (2008) trazem a seguinte definição para custeio alvo: “Custeio-alvo é um processo de gerenciamento de custo por meio do qual se busca determinar o custo-alvo e, posteriormente, eliminá-lo ou, se necessário aumentá-lo” (p. 35). Esses autores apresentam em sua definição somente com relação ao processo de gerenciamento de custos, a determinação do custo alvo, bem como a necessidade de eliminá-los ou aumentá-los. Não mencionam em que fase isso pode ocorrer e nem quais esforços devem ser destinados para atingir o alvo determinado, destarte, entende-se que pode ser aplicado sempre que o produto tiver o seu preço determinado pelo mercado.

Sakurai (1997) descreve que o custeio alvo, como um processo estratégico de gerenciamento de custos, pode ser utilizado quando se pretende reduzir os custos na fase de planejamento e desenho dos produtos. Esse autor também tece que para atingir esse alvo é necessário um esforço concentrado entre os departamentos da empresa e que esse processo de redução de custos é aplicado nos estágios iniciais da produção. O mesmo não menciona que possa ser utilizado em fases de relançamentos do produto ou em caso de alteração que possa ser efetuada no projeto, não contemplando, assim, todos os aspectos que o custeio alvo proporciona, considerando a gestão estratégica de custos.

Segundo Camacho (2004), quando o produto está na fase de planejamento o custo do mesmo é estabelecido por estimativa e através do levantamento no mercado se define o custo máximo admissível, ou custo meta. Desse modo, a diferença entre o custo estimado e o custo meta passa a ser chamado de custo alvo, sendo o custo que deve ser analisado para eventual redução ou adição.

Ressalta-se que com o aumento da importância em gerenciar custos na fase de planejamento e desenho dos produtos, faz-se com que o custeio alvo torne-se numa importante ferramenta da gestão estratégica de custos, onde são fixadas as metas de lucratividade, gerando o lucro alvo. Pode-se perceber que os custos devem ser gerenciados desde o início, antes que o produto seja lançado no mercado. Este é um dos papéis do custeio alvo (Sakurai, 1997, Monden, 1999, Jiambalvo, 2009).

Diante do exposto percebe-se que em um cenário onde há uma competitividade acirrada, o custeio alvo se apresenta como uma ferramenta crucial ao auxílio no gerenciamento e tomada de decisão. Normalmente, nesse mercado, a empresa não consegue impor um preço de venda, sendo o mesmo definido pelo consumidor, e nesse momento, se a empresa quer atingir uma margem de lucro desejada e não há como mexer no preço de venda, a única maneira de manter

o lucro é com a redução de custos, daí então o papel do custeio alvo, ao definir o custo alvo, desenvolvendo trabalhos para eliminá-lo.

2.3.4.8 *Balanced scorecard*

Kaplan e Norton (2001a) apresentam que inicialmente o *balanced scorecard* surgiu para atender apenas a área financeira relatando resultados sobre ações passadas. No decorrer de sua aplicabilidade verificou-se a necessidade de controlar também a parte não financeira da contabilidade, inclusive os ativos intangíveis, por intermédio de indicadores de desempenho. De acordo com esses autores, os objetivos estratégicos do *balanced scorecard* abrangem 4 perspectivas que são:

- a) Financeira - a estratégia com relação ao crescimento, a rentabilidade, o risco, verificados sob a óptica da perspectiva do acionista. Busca crescimento na receita, produtividade e aumento do valor econômico da empresa como uma estratégia de crescimento.
- b) Cliente - a estratégia de criação de valor e diferenciação do ponto de vista do cliente. Tem como foco descrever uma combinação única de produto, preço, serviço e a imagem que a empresa oferece.
- c) Processos internos do negócio - as prioridades estratégicas para vários processos dos negócios envolvendo o processo produtivo, com a finalidade de buscar o desenvolvimento da organização e de satisfazer o cliente, tendo também como foco o acionista. Os autores enquadram estas perspectivas em quatro processos, que são: 1) Construir a franquia, estimulando a inovação no desenvolvimento de novos produtos e serviços, penetrar em novos mercados e segmentos de clientes. 2) Aumentar o valor do cliente, expandindo e aprofundando relacionamentos com os mesmos. 3) Atingir a excelência operacional, melhorando a gestão da cadeia de suprimentos, interna de processos, utilização de ativos, gestão de recursos de capacidade, e outros processos. 4) Estabelecimento de relações reflexivas entre as partes.
- d) Aprendizado e crescimento das prioridades para criar um clima que apoia a mudança organizacional, inovação e crescimento.

Kaplan e Norton (1992) afirmam que as quatro perspectivas do BSC se destacam pela necessidade de os gerentes considerá-las como um todo.

Frezatti et al. (2009) abordam que, embora estas quatro perspectivas sejam bastante divulgadas elas não são imutáveis, podendo ser aumentadas ou diminuídas de acordo com as características de cada organização. Argumentam, ainda, que independentemente do número de

perspectivas utilizadas, todas são executadas ao mesmo tempo, isto é, não é necessário esperar a execução de uma para posteriormente executar a outra.

Para que as quatro perspectivas sejam implementadas, alguns princípios necessitam ser seguidos. Conforme proposto por Kaplan e Norton (2001b), cinco são os princípios para uma organização focada na estratégia: 1) traduzir a estratégia para termos operacionais; 2) alinhar a organização à estratégia; 3) estabelecer a estratégia de todos; 4) fazer da estratégia um processo contínuo; 5) mobilizar a liderança para a mudança.

Ao longo de sua trajetória o BSC apresenta três gerações e nesse sentido, Perkins, Grey e Remmers (2014) descrevem sobre elas, sendo que, a primeira geração se divide em quatro versões diferentes; a primeira lançou as bases para o conceito *scorecard*, a segunda o princípio para se concentrar na estratégia, a terceira as metas específicas introduzindo, desenvolvimento da estratégia e da introdução de causalidade e, a quarta destacou o papel do *scorecard* como parte do desempenho de um Plano de Medição de Desempenho (PMS). A segunda geração do BSC caracteriza-se pela introdução de mapas estratégicos na primeira versão, e no desenvolvimento deste conceito. A terceira, e última geração do BSC, tem duas versões, sendo a primeira caracterizada pela adição da declaração de destino para o BSC com maior foco sobre o modelo de articulação estratégica, enquanto a segunda versão simplifica o *scorecard* com a remoção de muitas das perspectivas que são consideradas em versões anteriores.

Sobre as gerações do BSC, Kaplan e Norton (2000) relatam que a primeira versão, enquadrando-se na geração cartão de pontuação pautada apenas em indicadores de desempenho, evoluiu em função da adição de metas e iniciativas, refletindo a mudança de uma ferramenta de medição de desempenho para uma abordagem mais prática com relação ao gerenciamento do desempenho. Com essa mudança, houve a introdução do mapa estratégico que é uma ferramenta construída a partir do BSC, no qual fornece uma estrutura visual para os objetivos corporativos dentro das quatro perspectivas fundamentais do BSC. Por fim, surge a terceira versão, a declaração destino cujo objetivo fora identificar inconsistências relacionadas às escolhidas para o BSC.

2.3.4.9 Análise custo/volume/lucro

A análise de custo-volume-lucro permite examinar e medir os efeitos das relações entre preços e venda, volumes de venda e volumes de produção, custos, despesas e lucros, em função de mudanças ocorridas. Se com estas combinações procura-se vender produtos com maior

margem de contribuição, certamente o lucro será maior do que o esperado (Hansen & Mowen, 2001, VanDerbeck & Nagy, 2003, Horngren et al., 2004a).

Dessarte, as mudanças ocorridas tanto no custo como no volume de produção afetam diretamente o lucro da empresa e isto pode ser observado na utilização das técnicas do ponto de equilíbrio, margem de segurança e alavancagem operacional.

- **Ponto de equilíbrio**

Para se atingir o ponto de equilíbrio faz-se necessário que as receitas, os custos e despesas de uma empresa sejam exatamente iguais, não gerando lucro nem prejuízo, ou seja, o ponto de lucro nulo (Horngren, 1978, Warren et al., 2001, Bornia, 2002).

- **Margem de segurança**

A margem de segurança é o montante de vendas projetadas ou realizadas que excedem o ponto de equilíbrio. Com o uso dessa técnica pode-se similarmente perceber quando há decréscimo das vendas, tendo como parâmetro o nível planejado, para evitar que a empresa possa ter prejuízo (Horngren, 1978, Warren et al., 2001, Bornia, 2002, VanDerbeck & Nagy, 2003, Horngren et al., 2004a).

- **Alavancagem operacional**

A alavancagem operacional mede o grau de desempenho nos lucros da entidade em função de alterações ocorridas nas vendas e nos custos. Quando a entidade possui custos fixos elevados, pequenas variações no lucro apresentam maior grau de alavancagem operacional, mas se os custos variáveis representam a maioria em relação aos custos totais, tem-se um menor grau de alavancagem operacional. Com a utilização da mesma é possível que se faça uma análise dos efeitos dos custos fixos sobre o lucro das operações, sempre que ocorrem mudanças nas unidades vendidas e na margem de contribuição, podendo ser obtida pela divisão entre a margem de contribuição e o lucro operacional, ou ainda, pela divisão entre a porcentagem de acréscimo no lucro e a porcentagem de acréscimo no volume (Horngren et al., 2004, Horngren et al., 2004a, Martins, 2009).

2.3.4.10 Análise de lucratividade do produto

Para analisar a lucratividade de um produto, de vários produtos, de um *mix* de produtos, deve-se levar em consideração a composição que apresentará para a empresa a melhor

rentabilidade. Para analisar a lucratividade dos produtos especificamente, a margem de contribuição tem sido uma técnica bastante utilizada, mas para a análise da estrutura de custos da empresa, somente a margem de contribuição não é suficiente. Isso pode ser verificado em tópicos anteriores, quando se tratou do custeio baseado em atividades, custeio por absorção, custeio variável e custeio alvo. Na abordagem a estas ferramentas foram apresentadas as especificidades de cada uma e em qual contexto são recomendadas. No que foi apresentado sobre o custeio variável, destacou-se que a margem de contribuição é de grande utilidade; quando se deseja tomar decisões com relação ao produto, o custeio baseado em atividades é de fundamental importância; quando se pretende analisar as atividades da empresa e posteriormente os produtos, o custeio alvo quando o preço de venda é estabelecido pelo mercado e, o custeio por absorção que é exigido para atendimento à contabilidade financeira, tendo como parâmetro o usuário externo.

Como este tópico trata apenas da lucratividade do produto, sem levar em consideração a lucratividade da empresa como um todo, os estudos serão direcionados à margem de contribuição, tendo em vista, que para apuração da mesma leva-se em consideração somente os custos e despesas que variam em função do produto.

A margem de contribuição evidencia o quanto cada produto contribui para a cobertura dos custos fixos e despesas fixas e ainda a obtenção do lucro desejado, sendo obtida pela diferença entre as vendas da empresa e os custos e despesas variáveis. A mesma evidencia o quanto cada unidade vendida contribui para o lucro da empresa, e também qual o seu percentual em relação às receitas. Pode ser representada pela seguinte equação: **Margem de contribuição = Preço de Venda – Custos variáveis – Despesas variáveis**. Com o uso dessa técnica, os custos fixos são reportados aos relatórios gerenciais por áreas e não por produtos (Hansen & Mowen, 2001, Warren et al., 2001, Bornia, 2002, Vanderbeck & Nagy, 2003, Wernke & Lembeck, 2004, Lunkes, 2004, Horngren et al., 2004a; Martins, 2009, Frezatti et al., 2009).

Dessa forma, a margem de contribuição possibilita ao tomador de decisão decidir até quanto pode reduzir o preço de venda sem recair em prejuízo, e ainda saber o quanto cada produto vendido pode contribuir para o lucro da empresa, podendo, assim, fazer uma programação do lucro que pretende obter. Pode-se dizer que se trata de uma excelente técnica de simulação de preço de venda.

2.3.4.11 Análise da cadeia de valor

Todo o processo de agregação de custos durante a vida útil de um produto se dá dentro da cadeia de valor que é caracterizada desde o planejamento e projeto até o descarte do produto.

Porter (1989) descreve cadeia de valores no ciclo produtivo interno da empresa, envolvendo as atividades de relevância que agregam valores para que se tenha um produto diferenciado. O mesmo destaca a questão de projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o seu produto. Relata, ainda, que tais atividades podem ser representadas fazendo o uso de cadeia de valores. Quando ele fala em entregar e sustentar o seu produto, entende-se que a cadeia de valor não termina com a entrega do produto, embora tenha dado enfoque somente no processo interno da empresa.

A cadeia de valor compreende desde a aquisição dos insumos básicos para a produção, incluindo todas as etapas, até a venda e entrega do produto ao consumidor final ((Shank & Govindarajan, 1993, Souza, Cardoso & Machado, 2011). Porém, esses autores não mencionam uma etapa importante que é o descarte do produto.

Rocha e Borinelli (2007) tecem uma crítica em relação a Porter de que sua definição é incompleta, tendo em vista que uma cadeia de valor não se dá somente em uma única empresa. As atividades podem ser executadas por diferentes empresas e ainda estas sempre requerem recursos materiais e humanos, entre outros, adquiridos de outras empresas que fazem parte da mesma cadeia de valores. Já com relação à Shank & Govindarajan, a crítica que apresentam é que os mesmos se restringiram a indústria de manufatura não contemplando as empresas de serviços, e que a cadeia de valores não termina com a entrega dos produtos ao consumidor final.

Diante disso, Rocha e Borinelli (2007) apresentam a seguinte definição: “Cadeia de Valor é uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor” (p. 4). Tais autores ainda afirmam que a análise da cadeia de valor pode ser utilizada no processo de gerenciamento estratégico, possibilitando a compreensão da estrutura patrimonial, econômica, financeira e operacional dos principais processos e atividades de uma entidade, visando assim, como principal objetivo, assegurar a vantagem competitiva.

A definição dada por Rocha e Borinelli tem a preocupação de cobrir toda a extensão em que é agregado valor a um produto ou serviço. Pois, analisando o que eles apresentam percebe-se que os valores são agregados desde o planejamento, projeto, de um produto ou serviço, até o descarte efetuado pelo consumidor final, momento em que termina o ciclo de vida do produto.

Dessa forma, pode-se dizer que é indispensável que dedique-se uma atenção especial para esta ferramenta, uma vez que mesma é fundamental para que outras ferramentas possam ser desenvolvidas.

2.3.4.12 Análise do ciclo de vida do produto

Os custos devem ser determinados desde a fase de pesquisa, desenvolvimento e projeto, estrutura, execução da produção, entrega do produto ao consumidor final e, descarte do produto, sendo inseridos desde o início da cadeia de valor até ao descarte do produto.

Há algum tempo atrás o ciclo de vida dos produtos eram relativamente mais longos se comparados aos dias atuais. Dá-se isso devido ao grande investimento das empresas em P&D, que lançam novos produtos no mercado diariamente. Assim, o ciclo de vida dos produtos está se tornando cada vez menor. Em função disso surgiu o sistema de custeio do ciclo de vida do produto, que engloba todos os custos incorridos desde a fase de pesquisa e desenvolvimento e fabricação até a fase de distribuição e pós-venda (Gabeira Netto, Mello & Barroso, 2001).

O custeio do ciclo de vida do produto é utilizado pela administração nas decisões de orçamentos, investimentos, fabricação de produtos de qualidade, visando um baixo custo. Visto que os custos de um produto não se esgotam durante o seu processo de produção e sim quando o mesmo não tem mais condições de geração de caixa e é descartado (Sakurai, 1997, Cardoso, Hoeltgebaum & Alves, 2005).

Segundo Rocha (1999), o consumidor está localizado no final da cadeia de valor e este compra o produto para seu próprio uso, cessando neste momento a comercialização do mesmo. Comenta que os consumidores podem ser pessoas jurídicas ou pessoas físicas, desde que adquira o produto para consumo próprio, diferenciando-se assim, de cliente, porque este pode estar incluso no meio da cadeia, operando também como um revendedor.

Na trajetória de um produto em busca de uma estratégia competitiva as empresas envolvidas na cadeia necessitam tomar medidas que vão de encontro com a sua perspectiva de geração de lucro e também o atendimento das exigências dos consumidores. Nesse sentido, Mira (2003) apresenta três estratégias genéricas a serem observadas, que são: custo, diferenciação e enfoque, conforme segue:

- a) Quando a empresa opta pela redução de custos produzindo produto com qualidade, quem ganha é o consumidor. Mas para isso, a empresa produtora do produto, deve investir em tecnologia avançada, experiência de seus profissionais, produtividade e

redução dos custos e despesas sem afetar a qualidade do produto. Dessa forma, ela cria uma vantagem para o consumidor e um problema para o concorrente.

- b) Quando a empresa tem como meta a diferenciação de produtos, necessita investir alto para criação de produto que seja único, sendo que o concorrente não tem como oferecer as características do mesmo. Cabe salientar que produtos com características únicas não conseguem atingir todas as classes de consumidores, tendo em vista um alto custo final, nem todos podem pagar por isso, optando por produtos também de qualidade com preço inferior.
- c) Quando a empresa utiliza o enfoque como estratégia de negócio, ela visa um grupo de consumidores em determinadas regiões geográficas e procura desenvolver produtos de acordo com a necessidade destes consumidores, oferecendo, portanto, o que o concorrente não oferece. Isso pode impactar em um custo mais elevado para que o produto chegue ao cliente alvo.

2.3.4.13 Técnicas de orçamento de capital

Para o orçamento de capital relativo a investimentos em projetos, as decisões são tomadas de longo prazo e é utilizada durante vários anos, onde a organização seleciona os projetos, cujo objetivo é aumentar o capital da organização, e para sua utilização há seis estágios que são: estágio de identificação (distinção dos tipos de projetos); estágio de pesquisa (consiste em explorar os investimentos de capital alternativo); estágio de aquisição de informações (tem por finalidade explorar o custo e benefício das propostas de investimentos de capital); estágio de seleção (escolha dos projetos para implementação); estágio de financiamento (angariar fundos para viabilização do projeto); estágio de implementação e controle (inicia-se a execução dos projetos, acompanhamento e monitoramento, no que diz respeito a suas realizações (Horngren et al., 2004b).

Para análise dos investimentos de longo prazo as empresas utilizam a análise do investimento de capital ou o orçamento de capital, sendo que esse processo contribui para planejar, avaliar e controlar os investimentos em ativos fixos (Warren et al., 2001).

A seguir será efetuada uma abordagem sobre valor presente líquido (VPL), taxa interna de retorno (TIR), recuperação do investimento (*payback*) e retorno sobre o investimento (ROI).

- **Valor presente líquido - VPL**

O valor presente líquido calcula os ganhos monetários esperados, ou perdas de determinado projeto descontando o que se espera dos fluxos futuros de entradas e saídas, trazendo para o presente, com a utilização de uma taxa mínima de retorno. Assim, são aceitáveis somente os projetos com VPL igual a zero ou positivo, e para utilização do método deve-se aplicar as três etapas que segue: fazer um diagrama das entradas e saídas de caixa relevantes, especificando o fluxo de caixa independente de sua fonte; escolher a taxa de juros compostos, para encontrar o fator de descontos para os períodos futuros; somar os números do valor presente para determinar o valor presente líquido, onde a taxa esperada de retorno deve ser igual ou exceder a taxa mínima de retorno, pois quando a taxa de retorno esperada ficar abaixo da taxa mínima de retorno, o projeto deveria ser rejeitado por não atingir o mínimo que se espera do mesmo (Horngren et al., 2004b).

- **Taxa Interna de Retorno - TIR**

Utilizando a técnica da TIR observa-se que as taxas de reinvestimentos contidas em cada projeto serão diferentes, tendo em vista que tudo depende do fluxo de caixa esperado. Para obter alta taxa de reinvestimento necessita-se de propostas com TIR elevadas, sendo assim, quando as propostas apresentarem baixas TIR assume-se uma baixa taxa de reinvestimentos. Portanto, é fundamental que a empresa faça a escolha de alternativas que maximizem riqueza. Logo, a TIR contribui para analisar a viabilidade de dois ou mais projetos, indicando o que trará melhor retorno para a organização. A TIR é a taxa de desconto, no qual o VPL é igual a zero (Horngren et al., 2004b, Resende, Siquera, Domingues, & Almeida, 2005).

- **Payback – Tempo de retorno de investimento**

O *Payback* é um método que oferece oportunidade de medir o período de retorno de caixa com relação ao investimento efetuado, sendo considerado o investimento inicial líquido e os fluxos futuros de caixa esperados (Warren et al., 2001, Horngren et al., 2004b).

- **ROI – Taxa de retorno de investimento**

O retorno sobre o investimento (ROI) é calculado com base em dados contábeis envolvendo o lucro e investimento, denominado também como taxa de retorno contábil. É indicado para avaliação de desempenho de uma divisão ou de um projeto. Pode ser calculado aplicando a seguinte equação: Retorno sobre o investimento (ROI) = Lucro ÷ Investimento. A empresa pode definir se utilizará o lucro operacional, lucro após os impostos, no numerador e

investimento totais ou fracioná-los de acordo com suas expectativas no denominador (Warren et al., 2001, Horngren et al., 2004b).

2.3.4.14 Análise de medidas econômicas de desempenho

Dentre as medidas de desempenho destacam-se as seguintes:

- **EVA – Economic Value Added**

Segundo Araújo e Assaf Neto (2003), “Em sua fórmula original, EVA nada mais é do que o valor econômico agregado ou adicionado de uma entidade, ou seja, o resultado da empresa que exceder à remuneração mínima exigida pelos proprietários de capital” (p. 8).

O EVA é equivalente ao lucro operacional pós impostos (NOPAT), subtraído dos encargos do capital utilizados para gerar o lucro (custo do capital). Portanto, pode ser representado pela seguinte equação: $EVA = NOPAT - \text{Custo de capital}$. Este autor comenta também que o custo do capital nada mais é do que o custo de oportunidade para gerir os negócios (Backes, 2002, Iung & Silva, 2005).

Para Horngren et al. (2004b) o valor econômico adicionado (EVA) pode ser calculado pela seguinte equação: $EVA = \text{Lucro operacional} - [\text{Custo médio ponderado do custo do capital} \times (\text{Ativos totais} - \text{Passivos circulantes})]$.

Portanto, pode-se observar que o valor econômico adicionado é o lucro líquido do exercício após o imposto de renda e a contribuição social, efetuando-se a dedução do custo do capital investido na empresa, que não foi considerado contabilmente, ou seja, o custo de oportunidade.

- **Lucro residual**

O lucro residual é calculado quando se pretende diminuir do lucro auferido pela empresa o custo imputado do investimento, conhecido como taxa mínima de retorno, que não foi reconhecido pela contabilidade da empresa. Podendo ser calculado pela equação que segue: $\text{Lucro residual (RI)} = \text{Renda} - (\text{Taxa mínima de retorno} \times \text{Investimento})$ (Horngren et al., 2004b). Observa-se que esses autores dão o tratamento de renda para o lucro auferido pela empresa.

O lucro residual é considerado o excesso de rendimento de uma operação, após ter sido deduzida do lucro operacional a taxa mínima de retorno sobre os ativos investidos na entidade,

podendo ser representado pela equação: Lucro residual = Lucro operacional – Taxa mínima de retorno sobre os ativos (Warren et al., 2001).

Diante do exposto, para determinação do lucro residual, faz-se necessário que a organização tenha definida uma taxa mínima de retorno que os gestores desejam obter sobre os investimentos totais aplicados na empresa para financiar suas operações. Conhecendo esta taxa, é possível determinar o quanto a empresa teve de resultado além do percentual em que ela almejava. Portanto, o lucro residual é o resultado obtido pela empresa além do resultado mínimo desejado, com relação ao investimento efetuado na organização.

2.3.4.15 Demonstrações contábeis básicas

De acordo com Iudícibus (2010), quando se pensa em gerar a informação contábil, deve-se ter em mente dois tipos de usuários, o interno e o externo, necessitando avaliar que tipo de informação necessita ser gerada para cada tipo de usuário.

Tomando-se por base a dificuldade de conhecer as necessidades informacionais de cada usuário, o processo de geração de informação para o usuário interno torna-se bem mais difícil. Mas, em se tratando de usuário externo tudo fica mais fácil, visto que existe um conjunto de demonstrações padronizadas que atendem perfeitamente as necessidades destes usuários. Neste contexto, Martins, Gelbcke, Santos e Iudícibus (2013) argumentam que as demonstrações contábeis possuem um conjunto de informações que devem ser divulgadas por uma sociedade por ações que venha evidenciar sua prestação de contas.

As demonstrações contábeis só podem ser preparadas depois que todas as transações de determinado período foram registradas, sendo assim, todas as contas são totalizadas demonstrando os seus saldos e, com base nestes saldos é que são geradas as informações (Copeland, Dascher & Davison, 1980).

Entre as demonstrações, contábeis destaca-se o Balanço Patrimonial como sendo um importante relatório, que por seu intermédio pode-se configurar a situação Patrimonial e financeira de uma entidade em determinado momento. Esta demonstração possui tal classificação por demonstrar a posição dos bens, direitos, com potencialidade de geração de caixa presente e futura, e obrigações, mostrando uma situação líquida. Isto é Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido (CPC 26 R1, 2011). Portanto, dá ao usuário condições de conhecer o patrimônio da entidade em um dado momento.

Para evidenciação do resultado do exercício apresenta-se a Demonstração de Resultado do Exercício, sendo um relatório que demonstra o resultado obtido em determinado período,

mediante a confrontação das receitas com as despesas. Utilizando o método dedutivo, partindo das receitas, deduzindo as despesas, até chegar ao resultado líquido do exercício, caracterizado como o valor final da demonstração (LEI 6.404/76). Conforme denominado pela lei 6.404/76, de acordo com o parágrafo primeiro do artigo 187 desta lei, está determinado:

Parágrafo primeiro – Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) As receitas e os rendimentos ganhos no período, independentes de suas realizações em moeda; e
- b) Os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Mediante o demonstrado pela Lei 6.404/76, percebe-se que é obrigatória a contabilização pelo regime de competência, apresentando um resultado econômico e não um resultado financeiro, visto que existem vários registros cujas receitas ainda não foram realizadas em dinheiro e despesas que ainda não foram efetivamente pagas.

Para a obtenção de um resultado que demonstre os lucros da empresa em determinado período, necessita-se que todas as receitas e despesas correspondentes sejam identificadas e contabilizadas. Neste sentido, Hendriksen e Van Breda (2012) relatam que “As receitas são o fluído vital da empresa. Sem receitas não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresas” (p. 224). Todavia, é importante frisar que em uma empresa não é possível obter receitas sem que haja despesas. Dessa forma, esses autores comentam que as despesas representam as variações desfavoráveis dos recursos da empresa, ocasionando portanto, reduções no lucro.

As receitas que se tratam de expressões monetárias necessitam ser validadas pelo mercado e originadas pelas transações de bens e serviços efetuadas pela entidade em determinado período, provocando acréscimos concomitantes no ativo e patrimônio líquido (Iudícibus, 2010).

As receitas normalmente surgem no decorrer das atividades usuais da entidade, podendo ser originadas de vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties*, alugueis, entre outros (CPC 00 R1, 2012).

Podem ser originadas, as receitas, das vendas de ativos, prestações de serviços, ou de outras atividades que possam ser desempenhadas pela entidade no decurso de suas atividades, e que se constituam no objeto central de atuação da mesma (Lopes & Martins, 2012).

Conforme surgem as receitas dá-se também origem às despesas que, igualmente fazem parte das atividades usuais da entidade, representando decréscimos em seus benefícios econômicos, e incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação, entre outros, que geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos (CPC 00 R1, 2012).

Diante do supracitado, percebe-se que as receitas e as despesas caminham juntas e que sem receita não haverá lucro e sem despesa não haverá receita.

Destarte, a demonstração de resultado do exercício se transforma em um importante relatório, que assevera o retorno que a empresa obteve em determinado período. É importante observar que as receitas e despesas podem ser projetadas e corroborar os resultados que a empresa deseja obter em períodos futuros; quando o resultado se realizar, pode-se efetuar a comparação entre os dados projetados e os realizados, oferecendo ao gestor a possibilidade de decidir sobre os rumos da organização.

Quando se pretende demonstrar a situação financeira líquida da empresa em dado momento, pode-se valer dos benefícios da Demonstração do Fluxo de caixa, evidenciando os recursos em dinheiro recebidos pela empresa, bem como os pagamentos efetuados por ela, no qual o saldo inicial, somado com as entradas de dinheiro e deduzido às saídas de dinheiro, obtém o saldo disponível de caixa ou equivalente de caixa para a entidade.

O CPC 03 R2 (2010) traz que o objetivo da demonstração do fluxo de caixa é apresentar as informações sobre o fluxo de caixa da entidade, devendo ser útil ao usuário para analisar a capacidade de geração de caixa e equivalentes de caixa e, ainda, suas necessidades de liquidez. Essa demonstração fornece informações relacionadas às alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa de uma entidade, por meio das atividades operacionais de financiamentos e de investimentos. Esse CPC apresenta, também, que se essa demonstração for utilizada em conjunto com outras demonstrações, possibilita aos usuários verificar as mudanças nos ativos líquidos de uma entidade, sua estrutura financeira e sua capacidade de alterar valores e prazos dos fluxos de caixa.

Martins et al. (2013) inferem que esta demonstração permite que os investidores, credores e outros usuários avaliem: a capacidade de geração de futuros fluxos líquidos positivos de caixas; a capacidade da entidade em honrar seus compromissos; a capacidade de liquidez, solvência e flexibilidade financeira; taxa de conversão de lucro em caixa; a performance operacional de diferentes empresas; o estabelecimento do grau de precisão das estimativas efetuadas no passado com relação a fluxos de caixas futuros; e os efeitos gerados sobre transações financeiras efetuadas pela empresa, relacionadas a investimentos, financiamentos, entre outros.

A demonstração do fluxo de caixa descreve como a empresa gerou e usou o caixa de um determinado período. Os fluxos de caixa são demonstrados separadamente, como: fluxo de caixa das atividades operacionais (gerado pela venda de produtos, líquido do caixa usado para operacionalização da empresa); fluxos das atividades de investimentos (caixa gasto na compra de ativos de natureza permanentes menos o caixa recebido na venda de ativos de natureza permanentes); fluxos das atividades de financiamentos (diferença entre pagamentos e

recebimentos, de acionistas, empréstimos, financiamentos, arrendamentos mercantis), onde $\text{caixa de operações} + \text{caixa de investimentos} + \text{caixa de financiamentos} = \text{mudança no caixa}$ (Penman, 2013).

Como pode-se observar, a demonstração do fluxo de caixa pode ser efetuada com base em transações já realizadas, como também com transações projetadas para o futuro, possibilitando conhecer o saldo de caixa existente no momento do fechamento de determinado período, bem como os possíveis caixas a serem realizados em períodos futuros, e propiciar a possibilidade de comparação entre dados orçados e dados realizados, dando condições ao gestor de refazer seu planejamento de caixa, se necessário.

As informações para elaboração da demonstração do fluxo de caixa podem ser obtidas por intermédio de balancetes comparativos, demonstração de resultado do exercício e arquivos de transações selecionadas (Lima, 2013).

As informações sobre os fluxos de caixa em uma entidade podem ser obtidas pelos métodos direto e indireto. Pelo método direto necessita-se apenas que se tenha um controle das movimentações de recebimentos e pagamentos, bem como sua separação em operacional, investimentos e financiamentos. Já pelo método indireto faz-se necessário que ocorra o fechamento do período contábil, e por meio dos dados registrados na demonstração de resultado do exercício e do balanço patrimonial, possa-se fazer o ajuste do lucro com a finalidade de encontrar o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais. Somente a partir daí somar as atividades de investimentos e de financiamentos, encontrando o aumento ou diminuição do caixa e equivalentes de caixa, que somado com o caixa e equivalentes de caixa do início do período, chega-se ao saldo final de caixa e equivalente de caixa no final do período (Martins et al., 2013, CPC 03 R2, 2010, Penman, 2013).

A demonstração do fluxo de caixa auxilia na geração de informações tanto para o usuário externo, com dados realizados no final de determinado período, como também para o usuário interno, que pode-se utilizar dessa demonstração para projetar os fluxos de caixas futuros e posteriormente comparar com os dados realizados em determinado período. Com o resultado obtido pode-se fazer ajustes nos dados planejados. O gestor também pode-se utilizar dos dados da demonstração do fluxo de caixa para gerir os recursos da empresa com relação ao cumprimento de suas obrigações e saber, antecipadamente, o que terá que receber e pagar, para se prevenir com relação ao montante que irá desembolsar, sem comprometer o desempenho das atividades, deixando a entidade em boa situação financeira.

2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS À REVISÃO DE LITERATURA

Tomando se por base o levantamento efetuado na revisão de literatura, podem-se fazer alguns comentários que demonstram a importância dos pontos estudados, conforme segue.

No que tange a teoria da contingência, procurou-se evidenciar os fatores contingenciais a serem pesquisados, pelos quais se buscam uma resposta.

A respeito da estratégia organizacional, a preocupação foi de apresentar conceitos e comentários sobre estratégias, e as prioridades estratégicas de diferenciação e custo.

Com relação ao sistema de controle gerencial, procurou-se dar enfoque sobre a geração de informações para atendimento tanto dos usuários internos, como dos usuários externos. Sendo que, as informações de cunho gerencial, servem para o gestor fazer o planejamento e controle das operações da organização, medir o desempenho da mesma, bem como tomar as decisões sobre problemas detectados, e as informações financeiras para a tomada de decisão dos usuários internos e externos, embora tenha maior reflexo para o usuário externo.

Como instrumentos de gerações de informações, as abordagens sobre as ferramentas de controles gerenciais foram efetuadas com o intuito de atender tanto o gestor para a finalidade de gerenciamento, como o usuário externo.

Chama-se a atenção para a necessidade de haver uma inter-relação entre as ferramentas, tendo em vista, que dificilmente a entidade poderá ser gerenciada de forma eficiente com a utilização isolada das mesmas, conforme apresenta-se a seguir:

- a) Ao fazer um planejamento estratégico de longo prazo, a empresa precisa de orçamentos em períodos menores para acompanhar o desempenho do planejamento comparando as transações estimadas com as realizadas, para tomar as medidas de correções e até mesmo de ajustes no próprio planejamento;
- b) Para obtenção dos dados para serem comparados, necessita trabalhar com um sistema que auxilia na medição de desempenho, podendo ser o *balanced scorecard*, mas esse não pode ser implementado individualmente, devendo ser implantado em conjunto com um método de custeamento, podendo ser o custeio baseado em atividades, custeio alvo, custeio por absorção, custeio variável, entre outros;
- c) O custeio baseado em atividades, custeio por absorção, custeio alvo, podem ser implementados conjuntamente com o custeio variável, bastando ter um plano de contas detalhado contendo informações diferenciadas, de forma que os relatórios possam ser gerados separadamente para qualquer um dos métodos, não precisando se prender apenas a um método específico;

- d) Com as informações geradas em conjunto, a empresa pode armazenar dados para atender as demais ferramentas, como análise de lucratividade, análise/custo/volume/lucro, análise do ciclo de vida do produto, análise da cadeia de valor, técnicas de orçamento de capital, demonstrações contábeis básicas, entre outras.

Assim, percebe-se a importância da empresa trabalhar de forma sistêmica, pois, com o uso de informações geradas conjuntamente, as decisões podem ser tomadas de forma segura, sem colocar em risco a organização.

Dando continuidade ao desenvolvimento desse trabalho, o capítulo 3 versará sobre o *design* metodológico da pesquisa.

3 DESIGN METODOLÓGICO DA PESQUISA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Martins e Theóphilo (2009) classificam a pesquisa quanto aos procedimentos técnicos e aos objetivos.

A pesquisa em questão, quanto aos objetivos é de natureza descritiva e, nesse sentido, Marconi e Lakatos (2006) argumentam que esse tipo de pesquisa procura ordenar e enumerar os dados e não apresenta como objetivo testar hipótese exploratória, logo, esse tipo de pesquisa envolve o uso de técnicas padronizadas de coletas de dados, tais como: questionário e observação sistemática e normalmente assume a forma de levantamento.

Gil (2002) afirma que a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de uma população ou fenômeno, ou ainda estabelecer relações entre as variáveis de determinado estudo. Vergara (1998) discorre que a finalidade da pesquisa descritiva não é explicar os fenômenos que são descritos, entretanto serve de base para que os mesmos sejam explicados. Andrade (2007) argumenta que na pesquisa descritiva “[...] os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles” (p. 114). Deste modo, o pesquisador, ao analisar os dados, não pode modificá-lo, e sim fazer suas argumentações sem que os mesmos sejam alterados.

Quanto aos procedimentos técnicos, a presente pesquisa se enquadra em bibliográfica e de levantamento. A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de outras obras já publicadas. Segundo Cervo, Bervian e Silva (2007) “A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental” (p.61). Para Marconi e Lakatos (2006) “Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto [...]” (p.71). Já Vergara (1998) apresenta a pesquisa bibliográfica como sendo um estudo sistematizado “[...] desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral” (p. 46). Portanto, a pesquisa bibliográfica possibilita sistematizar um estudo, mostrando o que já foi discutido sobre um determinado assunto.

A pesquisa bibliográfica foi utilizada nesse estudo para desenvolver a revisão de literatura que deu suporte para a apresentação e análise dos resultados levantados no decorrer da pesquisa.

As pesquisas de levantamento são caracterizadas por levantamento de dados com a finalidade que os mesmos sejam analisados para que seja apresentado um resultado para a pesquisa. Para Dalbério e Dalbério (2010) “O pesquisador busca informações acerca do problema estudado, junto a um grupo significativo de pessoas, para em seguida, mediante a análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados” (p. 169). No entendimento de Beuren et al. (2006), a pesquisa de levantamento “pode ser útil para estudos futuros mais específicos ou mesmo mapear a realidade de determinada população ou amostra” (p. 86).

Dessa forma, a pesquisa de levantamento dá suporte ao pesquisador para que o mesmo colete os dados necessários a serem utilizados pela pesquisa e que sejam suficientes para que resultados sejam apresentados e analisados.

Quanto à finalidade, a pesquisa pode ser classificada em pura ou teórica e aplicada ou empírica. (Andrade, 2008). Com relação à pesquisa aplicada, Silva e Menezes (2005) apresentam que a mesma tem como objetivo “[...] gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais” (p. 20). Gil (1999) expõe que a pesquisa aplicada tem como características interesse na aplicação, utilização do conhecimento, bem como suas consequências práticas. Para Vergara (1998), a pesquisa aplicada “é fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos, mais imediatos, ou não. Tem, portanto finalidade prática” (p. 45). Dessa maneira, no desenvolvimento da pesquisa em questão, será utilizada a pesquisa aplicada, tendo em vista que foram levantados dados nas empresas pesquisadas com a aplicação de questionários, os quais foram analisados, interpretados e apresentados os resultados.

No que tange a abordagem do problema, essa pesquisa se enquadra como quantitativa, tendo em vista que foram utilizados tratamentos estatísticos no decorrer dos estudos. Para aplicação dessa abordagem de pesquisa buscou-se apoio em Beuren et al. (2010) quando apresentam que “[...] a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento de dados” (p. 92). E em Oliveira (2002) ao argumentar que “significa quantificar opiniões, dados, nas formas de coleta de informações, assim como também com o emprego de recursos e técnicas estatísticas desde as mais simples até as de uso mais complexo” (p. 115).

Assim, fica caracterizado que este tipo de pesquisa é aplicado quando há necessidade de aplicação de métodos estatísticos na apresentação e análise dos resultados.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O universo objeto deste estudo são as empresas industriais paranaenses de médio e grande porte, cadastradas no sistema da FIEP (Federação das Indústrias do Estado do Paraná) até o ano de 2014. A população utilizada para o estudo compreende 1365 empresas com 100 a 499 empregados consideradas de médio porte e 444 empresas com 500 ou mais empregados, consideradas de grande porte.

Para viabilização da pesquisa, utilizou-se o processo de inferência estatística que na visão de Fávero, Belfiore, Silva e Chan et al. (2009) apresentam como objetivo dar condições ao pesquisador de elaborar suas conclusões com relação a uma população a partir de uma ou mais amostras, que sejam representativas.

Para cálculo do tamanho da amostra tomou-se por base a equação apresentada por Stevenson (2001), quando se trabalha com populações finitas.

$$n = \{Z^2(x/n)[1-(x/n)](N)\} / \{(N-1)e^2+Z^2(x/n)[1-(x/n)]\}$$

Onde:

n = tamanho da amostra;

N = tamanho da população;

Z= para um nível de confiança de 90%, o valor corresponde a 1,65;

Z= para um nível de confiança de 95%, o valor corresponde a 1,96;

x/n = para um nível de confiança de 90%, o valor corresponde a 0,20;

x/n = para um nível de confiança de 95%, o valor corresponde a 0,25;

e = erro amostral.

Após efetuar os cálculos, chegou-se a um tamanho mínimo da amostra para a margem de erro de 10% de 42 empresas e para a margem de erro de 5% de 248 empresas.

$$n = \{1,65^2(0,20)[1-(0,20)](1809)\} / \{(1809-1)0,10^2+1,65^2(0,20)[1-(0,20)]\} = 42$$

$$n = \{1,96^2(0,25)[1-(0,25)](1809)\} / \{(1809-1)0,05^2+1,96^2(0,25)[1-(0,25)]\} = 248$$

A coleta de dados foi efetuada nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2014 junto às empresas alvo da pesquisa, onde, primeiramente foram selecionadas aleatoriamente

300 empresas correspondentes a grandes e médias empresas cadastradas na FIEP; para cada uma delas foi enviado um questionário através de correspondência eletrônica, sendo obtidas 25 respostas. Na sequência, os contatos com outras empresas selecionadas aleatoriamente, foram efetuados via telefone, com a realização de mais de 800 ligações, sendo enviados também questionários por intermédio de correspondência eletrônica para todas as empresas no qual foram mantidos contatos.

Ao todo foram obtidas 159 respostas com a utilização de questionário eletrônico, sendo que 142 apresentam-se válidas e 17 foram desclassificadas por não estarem completas. Portanto, a amostra de 142 empresas, mais 7 empresas do pré-teste, totaliza 149 empresas que, embora inferior do que a amostra obtida para um erro de 5%, torna-se satisfatória, pois, representa 255% superior a amostra de 42 empresas obtida com um erro máximo de 10% e 40% menor do que a amostra de 248 empresas obtida com a margem de erro de 5%.

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Para pesquisas sociais o questionário é um importante e popular instrumento de coleta de dados e deve ser enviado para potenciais informantes, selecionados previamente e pode ser aplicado de diversas maneiras e dentre elas o envio por correio eletrônico (Martins & Theóphilo, 2009).

A pesquisa foi feita num laboratório de controle gerencial do CNPQ em conjunto UEM e UFPR resultando em duas dissertações, desenvolvidas por Ana Cláudia Neitzke e Alceu Panosso. Por conseguinte, o questionário da pesquisa foi elaborado por blocos, onde o bloco 1 apresenta a qualificação da empresa, o bloco 2 a qualificação do(a) respondente, o bloco 3 a estratégia organizacional e desempenho da empresa, o bloco 4 as ferramentas de controles gerenciais. O questionário na íntegra encontra-se no Apêndice - A.

3.3.1 Pré-teste

O questionário, após ter sido redigido antes de sua aplicação definitiva, precisa ser testado, devendo escolher uma pequena amostra envolvendo de 3 a 10 colaboradores. Com a análise dos dados coletados poderá ser evidenciada possíveis falhas, inconsistências, complexidade de questões, ambiguidades, perguntas embaraçosas, linguagens inacessíveis, entre outras. Se forem detectadas falhas, o pré-teste poderá ser aplicado mais de uma vez até

que seja alcançado o aprimoramento possibilitando um aumento na confiabilidade (Martins & Theóphilo, 2009).

O pré-teste da presente pesquisa foi aplicado para sete colaboradores que não tiveram dificuldades em responder as perguntas do questionário. Com isso, deram-se maior confiabilidade para aplicação às demais empresas.

Com base nas informações obtidas pelo pré-teste, foi aplicado *Alpha de Cronbach*, cuja utilização desse tipo de teste é indicada quando se pretende dar confiabilidade ao instrumento de coleta de dados, tornando-se confiável quando este teste apresenta um resultado $> 0,70$, portanto, para determinados cenários nas ciências sociais é aceito resultado $> 0,60$, mas é preciso que haja um compromisso e preocupação para interpretar os resultados obtidos (Cooper & Schindler, 2003, Devellis, 1991). No que fere esse limite, Hair Jr, Black, Babin, Anderson e Tathan (2009) apresentam que normalmente aceita-se para o *Alpha de Cronbach* o resultado mínimo de 0,7, mas em se tratando de pesquisa exploratória esse limite pode chegar a 0,6.

Considerando as variáveis prioridades estratégicas de diferenciação conjuntamente, chegou-se a um resultado de 0,765, sendo, portanto, superior a 0,7 recomendado pelos autores mencionados.

3.4 TÉCNICAS PARA ANÁLISE DOS DADOS

O presente estudo verificou a influência de prioridades estratégicas, na utilização de ferramentas do sistema de controle gerencial de empresas industriais paranaenses, e no desempenho da empresa, e a influência do uso de ferramentas do sistema de controle gerencial de empresas industriais paranaenses no desempenho da empresa, foram utilizados como métodos estatísticos a Estatística Descritiva, Regressão Logística, Análise de Variância: ANOVA e, Teste *Chi-Square*.

3.4.1 Estatística Descritiva

As medidas mais utilizadas em estatística descritiva univariada têm por objetivo o estudo do comportamento de determinada variável de cada vez, em relação a valores centrais, dispersões ou forma de distribuição de seus valores em torno da média. Por exemplo, se o investidor quiser analisar o comportamento do preço das ações nos últimos 5 anos, pode ser efetuada a evolução anual com relação às oscilações e à permanência acima e abaixo da média no período em análise (Fávero et al., 2009).

3.4.2 Regressão Logística

Essa técnica permite descrever o comportamento entre uma variável dependente binária e variáveis independentes métricas ou não métricas. Com o uso dessa técnica, busca-se investigar os efeitos das variáveis, onde os indivíduos, objetos ou sujeitos ficam expostos sobre a probabilidade de ocorrência de determinado evento de interesse. A aplicação desta técnica não pressupõe a existência de homogeneidade de variância e normalidade de resíduos. Portanto, por intermédio desta regressão, é possível aferir a probabilidade de ocorrência de um evento e identificar características dos elementos que fazem parte de cada grupo determinado pela variável categórica. Ao utilizar-se a função logística, se $p = 0,50$, a chance de ocorrência do evento será de 1 (1 para 1); se $p = 0,75$, a chance de ocorrência do evento será de 3 (3 para 1). São premissas da regressão logística: relação linear entre o vetor das variáveis explicativas X e a variável dependente Y; valor esperado dos resíduos é igual a zero; ausência de heterocedasticidade e ausência de multicolinearidade (Fávero et al., 2009).

Corrar, Paulo e Dias Filho (2007) abordam também que essa é uma técnica de análise multivariada que pode ser aplicada para prever ou explicar valores de uma variável binária em função de valores conhecidos de outras variáveis, categóricas ou não. Portanto, esse método contribui para investigar se as estratégias da empresa influenciam no uso das ferramentas de controles gerenciais e, se as estratégias adotadas influenciam no desempenho das empresas.

3.4.3 Teste *Chi-Square*

Fávero et al. (2009) apresenta que o teste *Chi-Square* visa verificar a existência de associação entre as variáveis em estudo na busca de indícios que possam levar a rejeição da hipótese nula. Assim, esse método possibilita testar as hipóteses estabelecidas com relação à influência do uso das ferramentas de controles gerenciais no desempenho das empresas.

3.4.4 Análise de Variância: ANOVA

Este teste estatístico foi desenvolvido por Fisher, com a finalidade de constatar por meio do teste de igualdade de médias, se fatores relativos às variáveis independentes causam mudanças sistemáticas em alguma variável de interesse, ou seja, variável dependente. A

variável dependente deve ser quantitativa e as variáveis independentes podem ser qualitativas ou quantitativas (Martins, 2002).

3.5 CARÁTER TEÓRICO METODOLÓGICO DA PESQUISA

Para que se tenha um entendimento das relações delineadas por esse estudo, tem-se como principal fundamento da pesquisa a teoria de base, seguida do desenho da pesquisa e hipóteses e, constructo da pesquisa.

3.5.1 Teoria de Base

Este estudo está amparado pela Teoria da Contingência, que em contabilidade gerencial pode ser utilizada para estudar a relação entre o desenho de sistemas contábeis gerenciais e as variáveis contingenciais específicas de cada organização. Seguindo esta teoria, cada empresa é única, com especificidades e características demandando para cada empresa um diferente desenho de modelo de contabilidade gerencial. A teoria da contingência estuda algumas variáveis, que são chamadas de variáveis contingenciais, tais como ambiente externo, estratégia competitiva e missão, tecnologia, tamanho e variedade do setor, conhecimento e fatores observáveis, estrutura organizacional e, tamanho da organização. A teoria da contingência pode estudar questões compreendendo a relação entre o desenho do sistema de controle gerencial e as variáveis contingentes da empresa, o impacto das variáveis contingentes no sistema orçamentário e, a relação entre as técnicas contábeis e as variáveis contingenciais (Frezatti et al., 2009).

Maiores detalhes sobre esta teoria encontram-se nos tópicos 2.1 à 2.1.2.

3.5.2 Desenho da Pesquisa e Hipóteses

Para se fazer a seleção do desenho da pesquisa deve-se considerar a pergunta ou hipótese da pesquisa, tomando-se por base os fenômenos da pesquisa. Quando se trata de pesquisa quantitativa, a hipótese pode ser estabelecida no sentido de quantificar relações entre a variável independente e a variável dependente ou resultado (Sousa, Driessnack & Mendes, 2007). Seguindo esses preceitos, o desenho desta pesquisa procura evidenciar o estabelecimento, relações e influências entre estratégia, ferramentas do sistema de controle gerencial e

desempenho das empresas, tomando-se por base as hipóteses estabelecidas para o estudo. O mesmo está evidenciado na Figura 10.

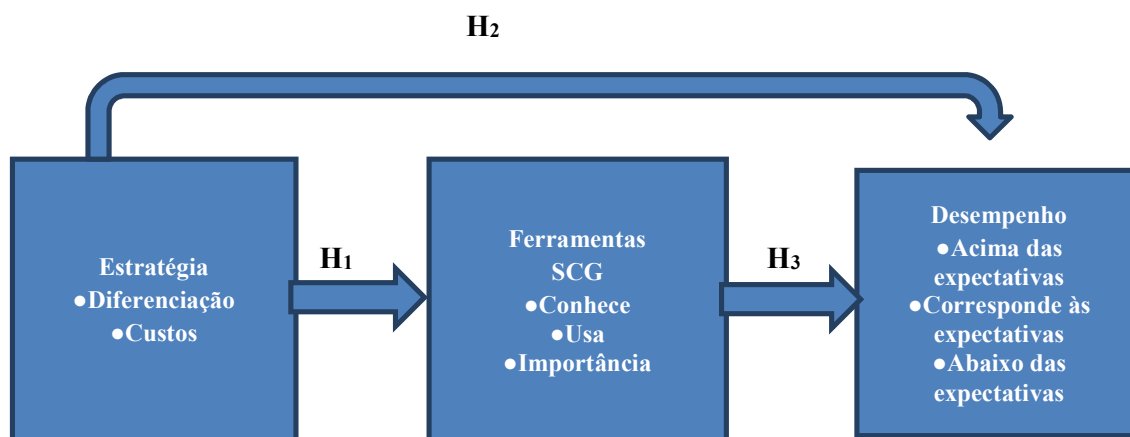


Figura 10 - Desenho da pesquisa

Fonte – dados da pesquisa

Teste de Hipóteses: Martins e Theóphilo (2009) apresentam quatro conceituações sobre hipóteses da pesquisa e uma delas se enquadra adequadamente às hipóteses estabelecidas a esta pesquisa, como sendo “Proposição afirmativa, que expressa uma suposta resposta ao problema da pesquisa” (p. 30).

O teste de hipótese consiste em uma regra para que sejam tomadas decisões de aceitar ou rejeitar uma hipótese estatística, levando-se em consideração os elementos das respectivas amostras em estudo. Nesse caso, ao estabelecer a hipótese nula H_0 expressa-se uma igualdade, já a hipótese alternativa H_1 é representada por uma desigualdade (Fonseca & Martins, 1996).

O estudo em questão prevê as seguintes hipóteses para serem testadas:

- **H₁: A estratégia organizacional influencia positivamente o uso das ferramentas de controles gerenciais.**
- **H_{1A}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das ferramentas de controle gerencial.**
- H_{1Aa}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do planejamento estratégico formal.
- H_{1Ab}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das técnicas de orçamento de capital.
- H_{1Ac}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do orçamento.
- H_{1Ad}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio por absorção.

- H_{1Ae}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).
- H_{1Af}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da gestão ABM.
- H_{1Ag}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio variável.
- H_{1Ah}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio alvo.
- H_{1Ai}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise/custo/volume/lucro.
- H_{1Aj}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise de lucratividade.
- H_{1Ak}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise do ciclo de vida do produto.
- H_{1Al}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção de análise de medidas econômicas de desempenho.
- H_{1Am}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise da cadeia de valor do produto.
- H_{1An}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do *balanced scorecard*.
- H_{1Ao}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das demonstrações contábeis básicas.
- **H_{1B}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das ferramentas de controle gerencial.**
- H_{1Ba}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do planejamento estratégico formal.
- H_{1Bb}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das técnicas de orçamento de capital.
- H_{1Bc}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do orçamento.
- H_{1Bd}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio por absorção.
- H_{1Be}: A prioridade estratégica de diferenciação influencia na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).

- H_{1Bf}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da gestão ABM.
- H_{1Bg}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio variável.
- H_{1Bh}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio alvo.
- H_{1Bi}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise/custo/volume/lucro.
- H_{1Bj}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise de lucratividade.
- H_{1Bk}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise do ciclo de vida do produto.
- H_{1Bl}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção de análise de medidas econômicas de desempenho.
- H_{1Bm}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise da cadeia de valor do produto.
- H_{1Bn}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do *balanced scorecard*.
- H_{1Bo}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das demonstrações contábeis básicas.

- **H₂: A estratégia organizacional influencia positivamente o desempenho da empresa.**
- H_{2a}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam no desempenho da empresa.
- H_{2b}: A prioridade estratégica de liderança de custos influencia no desempenho da empresa.

- **H₃: As ferramentas de controles gerenciais influenciam positivamente o desempenho da empresa.**
- H_{3a}: O uso do planejamento estratégico formal influencia o desempenho da empresa.
- H_{3b}: Os usos das técnicas de orçamento de capital influenciam o desempenho da empresa.
- H_{3c}: O uso do orçamento influencia o desempenho da empresa.

- H_{3d}: O uso do custeio por absorção influencia o desempenho da empresa.
- H_{3e}: O uso do custeio baseado em atividades (ABC) influencia o desempenho da empresa.
- H_{3f}: O uso da gestão ABM influencia o desempenho da empresa.
- H_{3g}: O uso do custeio variável influencia o desempenho da empresa.
- H_{3h}: O uso do custeio alvo influencia o desempenho da empresa.
- H_{3i}: O uso da análise/custo/volume/lucro influencia o desempenho da empresa.
- H_{3j}: O uso da análise de lucratividade influencia o desempenho da empresa.
- H_{3k}: O uso da análise do ciclo de vida do produto influencia o desempenho da empresa.
- H_{3l}: O uso das medidas econômicas de desempenho influencia o desempenho da empresa.
- H_{3m}: O uso da análise da cadeia de valor do produto influencia o desempenho da empresa.
- H_{3n}: O uso do *balanced scorecard* influencia o desempenho da empresa.
- H_{3o}: O uso das demonstrações contábeis básicas influencia o desempenho da empresa.

3.5.3 Constructo e Variáveis da Pesquisa

Kerlinger (1980) apresenta a relação entre variáveis e ideia de constructo, argumenta que uma teoria é um conjunto de constructos, definições e proposições, tendo como desígnio explicar fenômenos da realidade.

Já Martins (2005) argumenta que a teoria pode ser entendida como um conjunto de conhecimento envolvendo inúmeros graus de conhecimentos e credibilidade, apresentando como proposta explicar, elucidar, interpretar, e unificar fenômenos de realidades sociais.

Tomando-se por base o descrito por Kerlinger e Martins, é possível perceber a importância de se buscar na teoria elementos que formam os constructos de uma pesquisa, dando o suporte necessário para o desenvolvimento da mesma.

Sendo assim, os constructos e as variáveis que deram suporte às análises dos dados desta pesquisa estão expostos no Quadro 5:

	Constructos		Variáveis	Hipóteses	Indicadores	Referências
	1ª ordem	2ª ordem				
Gestor	Perfil do gestor		Formação; gênero; tempo de empresa; nacionalidade			
Fatores Contingenciais	Porte da empresa		Médio porte e Grande porte		Nº de empregados	FIEP
	Estratégias	Diferenciação	Qualidade; Suporte ao cliente; Características únicas de produtos e serviços; Imagem da marca; Pesquisa e desenvolvimento; e Preço de venda.	1 e 2	1(Aa até Ap) 1(Ba até Bp) 2(a, b))	Albright (1992) Mintzberg e Quinn (1991) Porter (1989) Deming (1990) Garvin (2002) Stern e Deimler (2006)
Liderança de custo						
Sistema de Controle Gerencial	Controle gerencial das organizações	Ferramentas do sistema de controle gerencial	Planejamento estratégico formal, Orçamento, Custeio por absorção, Custeio baseado em atividades, Gestão baseada em atividades; Custeio variável, Custeio alvo, Balanced scorecard, Análise/custo/volume/lucro, Análise de lucratividade do produto, Análise da cadeia de valor, Análise do ciclo de vida do produto, Técnicas de orçamento de capital, Análise de medidas econômicas de desempenho, Demonstrações contábeis.	1 e 3	1(Aa até Ap) 1(Ba até Bp) 3(a até p))	Copeland, Dascher e Davison (1980) Frezatti et al. (2000, 2001 2005, 2009) Iudicibus (2010) Kaplan e Cooper (1998) Martins (2009) Martins et al. (2013) Nakagawa (1994) Sanvicente (1995) Shank e Govindarajan (1995) Hansen e Mowen (2001) Hendriksen e Van Breda (2012) Horngren et al. (2004) Kaplan e Norton (1992, 2000, 2001) Stevenson et al. (1993) Welsch (1983)
Desempenho	Performance	Desempenho da empresa	Desempenho percebido pelo gestor	2 e 3	2(a, b)) 3(a até p)	Adams e Neely (2000) Azapagic e Perdam (2000) Bititci et al. (1997) Kennerley e Neely (2003) Kwee (2013) Lebas (1995) Martins (1999) Neely (1999) Neely et al. (1997)

Quadro 5 - Constructos da Pesquisa

Fonte: dados da pesquisa

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO RESULTADO

Esta pesquisa foi elaborada junto às médias e grandes indústrias no estado do Paraná, cuja classificação foi efetuada pela FIEP (Federação das Indústrias do Estado do Paraná) com base no número de funcionários. Salienta-se que embora a FIEP, em seus cadastros, apresenta as empresas pesquisadas como sendo de médio e grande porte, com a elaboração da pesquisa encontrou-se entre elas empresas de pequeno porte, sendo assim, as análises reportam-se também a essas empresas. O tratamento dos dados foi feito com o apoio de ferramentas estatísticas tais como: Estatística Descritiva, Regressão Logística, Análise de Variância: ANOVA e, *Chi-Square*.

4.1 TRATAMENTOS DOS DADOS PELA ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Com os recursos da análise de frequência apresenta-se a seguir como estão distribuídas as empresas com relação ao seu porte, tanto pelo faturamento, como pela quantidade de funcionários; a qualificação do respondente, no que tange o tempo de atuação na empresa, nacionalidade, formação e gênero; estratégia organizacional adotada; e uso das ferramentas de controles gerenciais.

4.1.1 Porte da Empresa

A Tabela 1 apresenta o porte da empresa levando-se em consideração o faturamento anual, dividido em cinco classes.

Tabela 1 - Porte da empresa em relação ao faturamento anual

Faturamento	Frequência	%	% acumulado
Menor de 2,4 milhões	4	2,7	2,7
Ente 2,4 e 16 milhões	11	7,4	10,1
Entre 16 e 90 milhões	63	42,3	52,3
Entre 90 e 300 milhões	27	18,10	70,5
Maior que 300 milhões	44	29,5	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 1 possibilita a visualização de que 2,7% possui faturamento até 2,4 milhões, 7,4% está entre 2,4 e 16 milhões, 42,3% entre 16 e 90 milhões, 18,10% entre 90 e 300 milhões e 29,5% maior que 300 milhões. Os percentuais evidenciam que se considerarem as empresas com faturamento de até 300 milhões, tomando-se por base a legislação societária mediante a lei 11638 de 2007, 70,5% são de pequeno e médio porte, e com faturamento maior que 300 milhões, 29,5% são de grande porte. De tal modo, torna-se evidente que a maior parte das empresas em estudo são de médio porte, tendo em vista que das 149 empresas pesquisadas, apenas 4 possuem faturamento inferior a 2,4 milhões, podendo ser consideradas de pequeno porte.

A Tabela 2 indica o porte da empresa considerando o número de funcionários, com divisão em quatro classes.

Tabela 2 - Porte da empresa em relação à quantidade de funcionários

Número de empregados	Frequência	%	% acumulado
Até 19 empregados	2	1,3	1,3
De 20 a 99 empregados	11	7,4	8,7
De 100 a 499 empregados	73	49,0	57,7
Mais de 500 empregados	63	42,3	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Em observação à Tabela 1 e a Tabela 2, pode-se notar uma variação com relação ao porte da empresa, tendo em vista que a legislação societária classifica como pequenas e médias empresas às que possuem faturamento anual inferior a 300 milhões, e de grande porte superior a 300 milhões de faturamento. Já com relação à quantidade de funcionários, a FIEP classifica como pequenas empresas às que detenham menos de 100 empregados, de médio porte àquelas que contenham de 100 a 499 empregados e de grande porte àquelas com 500 ou mais empregados. Do mesmo modo, considerando o faturamento bruto, pode-se perceber que as empresas de pequeno e médio porte totalizam 105 representando 70,5% das empresas pesquisadas. Enquanto, que pelo número de empregados totalizam 86 correspondendo a 57,7% das empresas pesquisadas. Com relação às empresas de grande porte pelo faturamento, a pesquisa evidenciou 44 empresas perfazendo 29,5% e pelo número de funcionários 63 empresas, o equivalente a 42,3%. A pesquisa mostrou também que há uma divergência na informação dada pela FIEP ao apresentar a tabela de empresas cadastradas com 100 a 499 empregados e com mais de 499 empregados, sendo que os dados levantados apontaram entre

essas organizações 12 empresas com menos de 100 empregados (pequeno porte), um montante de 7,4%.

4.1.2 Qualificação do Respondente

A Tabela 3 mostra o tempo de atuação do respondente nas empresas, com as seguintes classificações:

Tabela 3 - Tempo de atuação dos respondentes

Tempo de atuação	Frequência	%	% acumulado
Até 1 ano	10	6,7	6,7
Entre 1 e 3 anos	37	24,8	31,5
Entre 3 e 5 anos	20	13,4	45,0
Mais de 5 anos	82	55,0	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da Tabela 3 mostram que a permanência dos profissionais relacionados à geração de informações em torno de 70% é superior a 3 anos, sendo que dos 149 que responderam os questionários, 82 possuem mais de 3 anos de atuação, indicando que a maior parte das empresas contam com funcionários experientes desempenhando a função, o que pode trazer a essas empresas maior segurança ao tomar decisão sobre as informações geradas. Mas mesmo assim, há uma preocupação, pois, das 149 empresas, 47 (31,5%), contam com profissionais com menos de 3 anos na função, ou seja, uma menor experiência, podendo prejudicar a geração de informação de qualidade e gerar insegurança ao tomador de decisão.

Na sequência apresenta-se a nacionalidade dos respondentes:

Tabela 4 - Nacionalidade dos respondentes

Nacionalidade	Frequência	%	% acumulado
Brasileira	148	99,3	99,3
Outra	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando os dados da Tabela 4 é possível perceber que a função relacionada à geração de informação nas empresas pesquisadas é predominantemente exercida por brasileiros.

A Tabela 5 evidencia como está distribuída a formação dos respondentes nas empresas pesquisadas:

Tabela 5- Formação dos respondentes

Formação	Frequência	%	% acumulado
Superior incompleto	10	6,7	6,7
Superior completo	59	39,6	46,3
Especialização incompleta	8	5,4	51,7
Especialização completa	64	43,0	94,6
Mestrado/Doutorado	5	3,4	98,0
Não informado	3	2,0	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da pesquisa demonstrados pela Tabela 5 revelam que 131 dos 149 respondentes possuem curso superior ou especialização. Mostra também que há uma grande demanda por profissionais especialistas, pois, 64 profissionais correspondendo a 43% do total possuem cursos de especialização. Há um baixo número de profissionais com mestrado e doutorado nas empresas pesquisadas. Pesquisas futuras podem investigar os motivos.

Na sequência, apresenta-se a Tabela 6 evidenciando os cursos em que os respondentes são formados:

Tabela 6 - Cursos de formação dos respondentes

Formação	Frequência	%	% acumulado
Ciências contábeis	98	65,8	65,8
Economia	7	4,7	70,5
Administração	21	14,10	84,6
Direito	2	1,3	85,9
Ciências contábeis e administração	1	0,7	86,6
Ciências contábeis e direito	1	0,7	87,3
Outro	16	10,7	98,0
Não informado	3	2	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 6 apresenta a distribuição dos cursos de formação dos respondentes revelando a importância do curso de ciências contábeis nessa área de conhecimento, onde são geradas as informações para os tomadores de decisão, totalizando 65,8% dos profissionais. A pesquisa revela também que o curso de administração preenche uma fatia de 14,10 % desse mercado e que os cursos de ciências contábeis e administração, juntos, formaram 119 dos 149 respondentes, correspondendo a 79,9% do montante pesquisado. Diante disso, a pesquisa indica a baixa representatividade dos cursos de economia e direito na formação desses profissionais, representando 4,7% e 1,3% respectivamente. A pesquisa mostra ainda que poucos dos profissionais pesquisados possuem formação em mais de dois cursos, sendo, 1 para ciências contábeis e administração e 1 para ciências contábeis e direito, representando 0,7% cada um.

Um aspecto importante é o percentual de participação com relação ao sexo masculino e feminino no campo de atuação profissional em nível de gestão, conforme apresenta a Tabela 7:

Tabela 7 - Gênero dos respondentes

Sexo	Frequência	%	% acumulado
Masculino	99	66,4	66,4
Feminino	50	33,6	100,00
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da pesquisa revelam que ainda é predominante o sexo masculino exercendo a função de gestão nas empresas pesquisadas. Isso pode ser verificado na Tabela 7 que demonstra o resultado da pesquisa, revelando que dos 149 respondentes 99 são do sexo masculino, correspondendo a 66,4% e 50 são do sexo feminino, representando 33,6% das respostas obtidas.

4.1.3 Prioridades Estratégicas

A pesquisa verificou a preferência das empresas no que refere-se a visão do respondente a respeito das prioridades estratégicas, sendo que tais prioridades estão divididas em diferenciação de produtos e liderança de custos.

Com relação à diferenciação, o estudo teve como base a qualidade dos produtos (se é superior aos dos concorrentes), suporte ao cliente (sobre os produtos ou serviços), característica única de produtos (se é desenvolvida pela empresa), imagem da marca (se há preocupação maior do que os concorrentes), pesquisa e desenvolvimento (se há investimento maior do que os concorrentes).

Os estudos efetuados na revisão de literatura indicam que um produto não se mantém no mercado somente em função de uma única prioridade estratégica de diferenciação. Tornou-se evidente a importância de um produto ter qualidade, preocupação com o cliente em termos de sua satisfação com o produto e com a empresa, com as características dos produtos, com a imagem que está presente na mente do consumidor, e que se torna de grande importância aplicar recursos em pesquisas e desenvolvimento, no curto e no longo prazo. Tais prioridades são fundamentais, para que a empresa seja competitiva e se mantenha forte no mercado.

No que tange a prioridade estratégica, liderança de custos, investigou-se sobre a importância do preço de venda (se é menor do que o da concorrência), no conjunto de estratégias da empresa, tendo em vista que para se formar um preço de venda, quando este pode ser definido pela empresa, todos os custos e despesas mais a margem de lucro são considerados para definição do valor em que o produto deve ser vendido, de forma que a empresa seja competitiva no mercado. Mesmo quando o preço de venda é definido pelo mercado, onde há necessidade de aplicar o custeio alvo, o custo passa a ser definido tomando-se por base o valor que o produto pode ser colocado no mercado, ou seja, o preço de venda. Sendo assim, adotou-se investigar a prioridade estratégica preço de venda como sendo uma prioridade estratégica de liderança de custo.

A Tabela 8 retrata as respostas sobre as prioridades estratégicas investigadas, onde as respostas com nota 0,0 referem-se a discordo totalmente e notas 10 concordo totalmente.

Tabela 8 - Prioridades estratégicas

Prioridades estratégicas	Média	Desvio padrão	Mediana	Moda	Assimetria	Curtose
Diferenciação:						
Qualidade	8,4	2,03	9,0	10,0	- 2,01	4,96
Suporte ao cliente	8,5	1,65	9,0	10,0	- 2,11	6,35
Características únicas de produtos	7,5	2,43	8,0	9,0	- 1,30	1,35
Imagem da marca	8,1	2,02	9,0	9,0	- 1,54	2,80
Pesquisa e desenvolvimento	6,7	2,8	8,0	8,0	- 0,92	- 0,35
Liderança de Custo:						
Preço de venda	5,0	2,97	5,0	5,0	- 0,30	- 0,99

Fonte: Dados da pesquisa

Escala: 0 = discordo totalmente e 10 = concordo totalmente

A Tabela 8 indica que as estratégias de diferenciação foram apontadas pelos respondentes como prioritárias, com notas média de 8,4 e mediana 9,0, as empresas buscam qualidade dos produtos superiores aos seus concorrentes, média 8,5 e mediana 9,0 oferecem suporte aos clientes sobre produtos e serviços, média 7,5 e mediana 8,0 desenvolvem características únicas de produtos ou serviços, média 8,1 e mediana 9,0 possuem uma preocupação com a imagem da marca de seus produtos maior do que seus concorrentes, média 6,7 e mediana 8,0 investem em pesquisa e desenvolvimento mais do que seus concorrentes.

Verificou-se que todas as prioridades estratégicas de diferenciação apresentaram desvio padrão inferiores a 2,8 e a moda acima de 8,0, evidenciando também que para a qualidade e o suporte ao cliente a nota 10 foi a que mais vezes apareceu.

No que se refere à estratégia de liderança de custo (preço de venda), não se obteve a média superior 5,0, não refletindo boas notas, pois somente 50% dos respondentes da pesquisa relataram que a empresa possui um preço de venda menor do que a concorrência. Com relação à mediana e a moda, também apresentaram nota 5,0, onde para a mediana a nota 5,0 é a que divide a amostra em duas partes iguais e para a moda a nota 5,0 foi a que mais apareceu no rol das respostas. O desvio padrão foi de 2,97.

Na visão dos gestores, o resultado da pesquisa indica que as empresas destacaram maior interesse às prioridades estratégicas de diferenciação, tendo em vista que o preço de venda obteve média, mediana e moda inferiores às da qualidade, suporte ao cliente, característica do produto, importância da marca e o investimento em pesquisas e desenvolvimento. Portanto, as prioridades estratégicas de diferenciação se destacam no sentido de atrair o cliente.

A Tabela 8 revela que permite pressupor a normalidade dos dados apresentados pela pesquisa, no que toca as prioridades estratégicas, pois, os resultados encontrados para a assimetria estão entre -3 e 3 , e para a curtose entre -7 e 7 , conforme determinado por (Marôco, 2010).

4.1.4 Desempenhos das Empresas

A Tabela 9 mostra o desempenho das empresas pesquisadas, no que se refere às expectativas dos gestores.

Tabela 9 – Desempenho das empresas

Desempenho	Frequência	%	% acumulado
Acima das expectativas	42	28,2	28,2
Corresponde às expectativas	58	38,9	67,1
Abaixo das expectativas	49	32,9	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Mediante a Tabela 9 verifica-se que 100 (67,1%) dos respondentes afirmaram que as empresas pesquisadas possuem desempenho que atende as expectativas ou está acima das expectativas, sendo favorável para as mesmas, e 49 (32,9%) relataram que o desempenho tem se apresentado abaixo das expectativas, isto é, sendo desfavorável para a empresa.

4.1.5 Ferramentas de Controles Gerenciais

Por meio desse estudo procurou-se investigar junto ao gestor se o mesmo conhece, usa, bem como a importância que ele destaca para cada uma das ferramentas de controles gerenciais elencadas na pesquisa.

A seguir apresenta-se a Tabela 10 com os dados obtidos com relação à ferramenta planejamento estratégico formal.

Tabela 10 - Planejamento estratégico formal

Planejamento estratégico formal	Frequência	%	% acumulado
Conhece	141	94,6	94,6
Não conhece	5	3,4	98,0
Não informado	3	2	100
Total	149	100,0	
Usa	50	33,6	33,6
Não usa	7	4,7	38,3
Não informado	92	61,7	100,0
Total	149	100,0	
Importante	85	57,0	57,0
Não informado	64	43,0	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Percebe-se na Tabela 10, 141 dos gestores (94,6%) conhecem o planejamento estratégico formal, mas apenas 50 (33,6%) usam essa ferramenta e 85 (57,0%) acham que se trata de uma ferramenta importante. Porém, 92 respondentes (61,7%) não informaram sobre a utilização da mesma. Os dados apresentados possibilitam visualizar que 35 dos gestores (23,5%) não usam, mas consideram a mesma como importante.

Na sequência são demonstrados os dados obtidos sobre a ferramenta técnicas de orçamento de capital.

Tabela 11 - Técnicas de orçamento de capital

Técnicas de orçamento de capital	Frequência	%	% acumulado
Conhece	136	91,3	91,3
Não conhece	13	8,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	46	30,9	30,9
Não usa	17	11,4	42,3
Não informado	86	57,7	100,0
Total	149	100,0	
Importante	65	43,6	43,6
Não importante	1	0,7	44,3
Não informado	83	55,7	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

É possível observar na Tabela 11 que 136 dos gestores (91,3%) conhecem as técnicas de orçamento de capital, mas apenas 46 (30,9%) usam essa ferramenta e 65 (43,6%) a considera importante. Mas, 83 respondentes (55,7%) não informaram se utilizam a ferramenta. Os dados apresentados possibilitam visualizar que 19 dos gestores (12,8%) não usam, mas consideram a mesma como importante.

A seguir estão informados os dados da pesquisa sobre orçamento.

Tabela 12 - Orçamento

Orçamento	Frequência	%	% acumulado
Conhece	148	99,3	99,3
Não conhece	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	93	62,4	62,4
Não usa	2	1,3	63,8
Não informado	54	36,2	100,0
Total	149	100,0	
Importante	86	57,7	57,7
Não importante	1	0,7	58,4
Não informado	62	41,6	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Pela Tabela 12 verifica-se que quase por unanimidade os gestores conhecem o orçamento, pois 148 dos respondentes (99,3%) afirmaram conhecer essa ferramenta e apenas 1 (0,7%) declarou não conhecer. Um percentual bem elevado respondeu que usa o orçamento, correspondendo a 93 respondentes (62,4%) e 2 (1,3%) declararam não usar essa ferramenta. Dos informantes que conhecem e usam a ferramenta 86 (57,7%) acham uma importante ferramenta de tomada de decisão, sendo que apenas 1 (0,7%) dos que utilizam não a consideram importante. Como a maioria dos profissionais envolvidos na pesquisa são contadores, administradores e economistas, e nos três cursos de formação o orçamento é bastante discutido, não se entende o motivo de tanta omissão, pois, 54 (36,2%) respondentes não informaram sobre a utilização da ferramenta e 62 (41,6%) respondentes não informaram sobre a importância da mesma.

A Tabela 13 traz informações sobre uma ferramenta tradicional do sistema de controle gerencial que é o custeio por absorção.

Tabela 13 - Custeio por absorção

Custeio por absorção	Frequência	%	% acumulado
Conhece	136	91,3	91,3
Não conhece	12	8,1	99,3
Não informado	1	0,7	100
Total	149	100,0	
Usa	62	41,6	41,6
Não usa	16	10,7	52,3
Não informado	71	47,7	100,0
Total	149	100,0	
Importante	31	20,8	20,8
Não importante	1	0,7	21,5
Não informado	117	78,5	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com as evidências da pesquisa constante na Tabela 13, verifica-se que 136 respondentes (91,3%) conhecem o custeio por absorção, 12 (8,1%) não conhecem e 1 (0,7%) não informou a respeito. Diante dos resultados percebe-se que essa não é realmente uma ferramenta de grande importância na tomada de decisão para o usuário interno, confirmando o que se discutiu na revisão de literatura. Nesse sentido, pode-se verificar que apenas 62 (41,6%) dos 149 gestores que participaram da pesquisa responderam fazer uso dessa ferramenta, sendo que 16 (10,7%) não usam e 71 (57,7%) nem informaram sobre a utilização da mesma. Já com relação ao grau de importância, apenas 31 (20,8%) responderam que acham uma ferramenta importante, 1 (0,7%) não julgam importante e 117 (78,5%) não informaram a respeito.

A seguir a Tabela 14 evidencia as informações sobre a ferramenta custeio baseado em atividades (ABC).

Tabela 14 - Custeio baseado em atividades (ABC)

Custeio baseado em atividades	Frequência	%	% acumulado
Conhece	136	91,3	91,3
Não conhece	13	8,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	24	16,1	16,1
Não usa	18	12,1	28,2
Não informado	107	71,8	100,0
Total	149	100,0	
Importante	30	20,1	20,1
Não importante	2	1,4	21,5
Não informado	117	78,5	100,00
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Os autores mencionados na revisão de literatura consideram o custeio baseado em atividades uma importante ferramenta para a tomada de decisão e isso faz com que a mesma seja bastante discutida no meio acadêmico. Diante do exposto e dos dados da pesquisa apresentados na Tabela 14, dos 149 participantes da pesquisa, 136 (91,3%) afirmaram conhecer essa ferramenta e apenas 13 (8,7%) disseram que não a conhecem. Um fato importante é que embora haja bastante discussão no meio acadêmico em torno dessa ferramenta, sua utilização é bem pequena nas empresas pesquisadas, pois, apenas 24 respondentes (16,1%) declararam que utilizam a mesma, 18 (12,10%) não utilizam e 107 (71,8%) ficaram omissos. O mesmo ocorre com o grau de importância onde, apenas 30 (20,1%) consideram uma ferramenta importante para a tomada de decisão, 2 (1,4) não consideram importante e 117 (78,5%) nada informaram a respeito.

Na sequência, apresentam-se as informações sobre a utilização da ferramenta gestão ABM.

Tabela 15 - Gestão ABM

Gestão ABM	Frequência	%	% acumulado
Conhece	108	72,5	72,5
Não conhece	39	26,2	98,7
Não informado	2	1,3	100,0
Total	149	100,0	
Usa	15	10,1	10,1
Não usa	42	28,2	38,3
Não informado	92	61,7	100,0
Total	149	100,0	
Importante	17	11,4	11,4
Não importante	4	2,7	14,10
Não informado	128	85,9	
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 15 mostra que dos 149 respondentes, 108 (72,5%) conhecem a gestão ABM, 39 (26,2%) não conhecem e 2 (1,3%) não informou sobre o assunto. Como a gestão ABM está ligada ao custeio baseado em atividades (ABC) e diante do baixo índice de utilização do ABC é normal também um baixo índice para a gestão ABM. A pesquisa demonstra que apenas 15 (10,1%) utilizam essa ferramenta, 42 (28,2%) não a utilizam e 92 (61,7%) nada informaram a respeito. Percebe-se igualmente com o grau de importância da ferramenta, que apenas 17 (11,4%) julgam ser uma ferramenta importante, 4 (2,7%) não acham importante e 128 (85,9%) não responderam.

A Tabela 16 mostra as informações sobre o custeio variável.

Tabela 16 - Custeio Variável

Custeio Variável	Frequência	%	% acumulado
Conhece	142	95,3	95,3
Não conhece	7	4,7	100,00
Total	149	100,0	
Usa	50	33,6	33,6
Não usa	11	7,4	40,9
Não informado	88	59,1	100,0
Total	149	100,0	
Importante	48	32,1	32,1
Não importante	2	1,3	33,6
Não informado	99	66,4	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Esta também é uma ferramenta tradicional do sistema de controle gerencial e isso pode ser verificado na Tabela 16, que 142 (95,3%) dos gestores conhecem a mesma e apenas 7 (4,7%) não a conhecem. Considerando a importância dessa ferramenta, o número de empresas com a utilização da mesma é limitado, pois, apenas 50 dos respondentes (33,6%) confirmam sua utilização, 11 (7,4%) não utilizam e 88 (59,1%) não emitiram opinião a respeito. O mesmo apresentado com relação à utilização se repete com o grau de importância, onde 48 (32,1) acham importante para a tomada de decisão, 2 (1,3%) não consideram importante e 99 (66,4%) não responderam.

Segue comentários sobre o custeio alvo.

Tabela 17 - Custeio Alvo

Custeio Alvo	Frequência	%	% acumulado
Conhece	105	70,5	70,5
Não conhece	43	28,9	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	20	13,4	13,4
Não usa	45	30,2	43,6
Não informado	84	56,4	100,0
Total	149	100,0	
Importante	31	20,8	20,8
Não importante	1	0,7	21,5
Não informado	117	78,5	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 17, o custeio alvo é conhecido pela maioria dos gestores, pois, 105 (70,5%) dos respondentes informaram que conhece essa ferramenta, 43 (28,9%) não conhecem e 1 (0,7%) não informou. Como nem todos os produtos têm os seus preços de vendas estipulado pelo mercado, pode-se limitar o uso dessa ferramenta e isso pode estar ocorrendo com as empresas pesquisadas, porque, apenas 20 (13,4%) disseram que usam essa ferramenta, 45 (30,2%) não usam e 84 (56,4%) não informaram sobre a utilização da mesma. O baixo índice de utilização pode estar influenciando os gestores a não dar importância para essa ferramenta, tendo em vista que apenas 31 (20,8%) consideram importante para a tomada de decisões, 1 (0,7%) julgou não importante e 117 (78,5%) preferiram não dar informação a respeito.

Na Tabela 18 a pesquisa traz informações sobre a ferramenta Custo/Volume/Lucro.

Tabela 18 - Relação/Custo/Volume/Lucro

Relação/Custo/Volume/Lucro	Frequência	%	% acumulado
Conhece	145	97,3	97,3
Não conhece	3	2,0	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	58	38,9	38,9
Não usa	3	2,0	40,9
Não informado	88	59,1	100,0
Total	149	100,0	
Importante	79	53,0	53,0
Não importante	70	47,0	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 18 demonstra que 145 dos gestores (97,3%) conhecem a ferramenta Relação/Custo/Volume/Lucro, 3 (2,0%) não conhecem e 1 (0,7%) não informou a respeito. Verifica-se que apenas 58 (38,9%) usam essa ferramenta, 3 (2,0%) não usam e 88 (59,1%) não informaram sobre a utilização da mesma. Quanto ao grau de importância, 79 (53,0%) acham que se trata de uma ferramenta importante e 70 (47%) não emitiram opinião a respeito. Os dados apresentados possibilitam visualizar que 21 dos gestores (14,1%) não usam, mas consideram a mesma como importante.

Na sequência são demonstrados os dados obtidos sobre a ferramenta análise de lucratividade.

Tabela 19 - Análise de Lucratividade

Análise de Lucratividade	Frequência	%	% acumulado
Conhece	146	98,0	98,30
Não conhece	2	1,3	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	85	57,0	57,0
Não usa	64	43,0	100,0
Total	149	100,0	
Importante	69	43,3	43,3
Não importante	4	2,7	49,0
Não informado	76	51,0	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados da pesquisa demonstrados na Tabela 19 apontam que 146 gestores (98,0%) conhecem a análise de lucratividade, 2 (1,3%) não conhecem e 1 (0,7%) não deu informação a respeito. Com relação ao índice de utilização 85 (57,0%) informaram que utilizam essa ferramenta para a tomada de decisão e 64 (43%) não a utilizam. Observando a Tabela 16 verifica-se que apenas 50 dos gestores (33,6%) utilizam o custeio variável, isso indica que 35 empresas (23,5%) utilizam métodos para análise de lucratividade que não seja à margem de contribuição. No que tange o grau de utilização, 69 dos respondentes (43,3%) consideram essa ferramenta como importante para a tomada de decisão, 4 (2,7%) acham que não é importante e 76 (51,0%) não deram informação a respeito. Cabe salientar que dos 85 que usam a ferramenta, 16 (10,7%) não a consideram como importante.

A seguir, apresentam-se informações sobre a ferramenta análise do ciclo de vida do produto.

Tabela 20 - Análise do Ciclo de Vida do Produto

Análise do Ciclo de Vida do Produto	Frequência	%	% acumulado
Conhece	130	87,2	87,2
Não conhece	17	11,4	98,7
Não informado	2	1,3	100,0
Total	149	100,0	
Usa	30	20,1	20,1
Não usa	21	14,1	34,2
Não informado	98	65,8	100,0
Total	149	100,0	
Importante	49	32,9	32,9
Não importante	1	0,7	33,6
Não informado	99	66,4	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Observando a Tabela 20, nota-se que dos 149 gestores participantes da pesquisa, 130 (87,2%) conhecem a ferramenta análise do ciclo de vida do produto, 17 (11,4%) não conhecem e 2 (1,3%) não informaram a respeito. Verifica-se que com relação ao ciclo de vida do produto, apenas 30 (20,10%) respondentes declararam utilizá-la, 21 (14,1%) disseram não fazer uso da mesma para a tomada de decisões e 98 (65,8%) não informaram sobre sua utilização. Quanto ao grau de importância, somente 49 (32,9%) respondentes relataram que dão importância para essa ferramenta, 1 (0,7%) julgou não importante e 99 (66,4%) não emitiram opinião a respeito.

A seguir, estão as informações obtidas em relação à ferramenta análise de medidas econômicas de desempenho.

Tabela 21 – Análise de Medidas Econômicas de Desempenho

Medidas Econômicas de Desempenho	Frequência	%	% acumulado
Conhece	127	85,2	85,2
Não conhece	21	14,10	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	30	20,10	20,10
Não usa	25	16,8	36,9
Não informado	94	63,10	100,0
Total	149	100,0	
Importante	53	35,6	35,6
Não importante	1	0,7	36,2
Não informado	95	63,8	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

As maiorias dos gestores, participantes da pesquisa, conhecem a ferramenta medidas econômicas de desempenho, onde 127 dos respondentes (85,2%) informaram conhecê-la, 21 (14,10%) declararam não conhecer e 1 (0,7%) não informou sobre o assunto. Nota-se que para essa ferramenta há um baixo índice de utilização, onde, apenas 30 (20,10%) fazem uso da mesma e 25 (16,8%) disseram não utilizá-la. Dos respondentes, 94 (63,10%) não se manifestaram sobre a utilização da mesma. Como há um baixo uso, pouca importância também é dada pelo gestor para essa ferramenta, pois, 53 (35,6%) consideram importante para a gestão, 1 (0,7%) acha que não é importante e 95 (63,8%) não emitiram opinião sobre sua importância na tomada de decisão.

As informações sobre a ferramenta análise da cadeia de valor estão na Tabela 22.

Tabela 22 - Análise da Cadeia de Valor

Análise da Cadeia de Valor	Frequência	%	% acumulado
Conhece	113	75,8	75,8
Não conhece	35	23,5	99,3
Não informado	1	0,7	0,7
Total	149	100,0	
Usa	24	16,1	16,1
Não usa	38	25,5	41,6
Não informado	87	58,4	100,0
Total	149	100,0	
Importante	39	26,2	26,2
Não importante	4	2,7	28,9
Não informado	106	71,1	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 22 mostra que 113 dos gestores (75,8%) conhecem a ferramenta análise da cadeia de valor, 35 (23,5%) não conhecem e 1 (0,7%) não informou a respeito. Conforme mencionado na revisão de literatura, a cadeia de valor de um produto inicia-se com o planejamento e termina com o descarte do mesmo e isso faz com que essa ferramenta seja de extrema importância, por gerar informação para toda trajetória do produto, dando condições para que o mesmo seja competitivo. Mas, as empresas pesquisadas ainda não se atentaram para essa realidade, tendo em vista, que apenas 24 (16,10%) informaram que utilizam essa ferramenta, 38 (25,5%) não usam e 87 (58,4%) não emitiram sua opinião. Isso também é verificado quando se trata do grau de importância da mesma, pois, somente 39 (26,2%) julgam uma ferramenta importante, 4 (2,7%) consideram não importante e 106 (71,1%) deixaram de dar sua opinião sobre a importância da mesma no processo de gestão da empresa.

As informações sobre o *balanced scorecard* podem ser verificadas na Tabela 23.

Tabela 23 - *Balanced Scorecard*

<i>Balanced Scorecard</i>	Frequência	%	% acumulado
Conhece	124	83,2	83,2
Não conhece	24	16,10	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	25	16,8	16,8
Não usa	27	18,10	34,9
Não informado	97	65,1	100,0
Total	149	100,0	
Importante	45	30,2	3,02
Não importante	1	0,7	30,9
Não informado	103	69,1	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Fazendo uma análise da Tabela 23 verifica-se que 124 dos respondentes (83,2%) conhecem a ferramenta *balanced scorecard*, 24 (16,10%) não conhecem e 1 (0,7%) não informou a respeito. Com o auxílio da revisão de literatura, verifica-se que o *balanced scorecard* é uma importante ferramenta na geração de informações, tanto financeiras como não financeiras, e este mecanismo está sendo aproveitado por uma pequena parcela das empresas pesquisadas, porque somente 25 (16,8%) fazem uso da mesma, 27 (18,10%) não estão utilizando e 97 (65,1%) não informaram sobre sua utilização. Poucas empresas também se atentaram para a importância dessa ferramenta, haja vista, que apenas 45 (30,2%) entendem que essa seja uma ferramenta importante, 1 (0,7%) não dá importância para a mesma e 103 (69,1%) não informaram com relação à importância da mesma.

Na sequência apresentam-se informações sobre as demonstrações contábeis básicas.

Tabela 24 - Demonstrações contábeis básicas.

Demonstrações Contábeis Básicas	Frequência	%	% acumulado
Conhece	147	98,7	98,7
Não conhece	1	0,7	99,3
Não informado	1	0,7	100,0
Total	149	100,0	
Usa	89	59,7	59,7
Não usa	4	2,7	62,4
Não informado	56	37,6	100,0
Total	149	100,0	
Importante	94	63,10	63,10
Não importante	1	0,7	63,8
Não informado	54	36,2	100,0
Total	149	100,0	

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se na Tabela 24 que dos 149 gestores participantes da pesquisa, 147 (98,7%) conhecem as demonstrações contábeis básicas, 1 (0,7%) não conhece e 1 (0,7%) não informou sobre o assunto. Essas ferramentas são consideradas obrigatórias e de acordo com a revisão de literatura, quando são emitidas apenas utilizando-se de dados passados, normalmente servem de informações unicamente para os usuários externos. O que se percebe com as empresas pesquisadas é que mais da metade delas geram informações para a tomada de decisões internas, pois, 89 (59,7%) usam as informações geradas pelas mesmas para a tomada de decisão, 4 (2,7%) não fazem uso das mesmas e 56 (37,6%) não emitiram opinião a respeito. Verifica-se também que os percentuais de gestores que dão importâncias a essas informações são equivalentes aos que utilizam essas ferramentas, sendo, que 94 (63,1%) consideram importantes as informações geradas por essas ferramentas, 1 (0,7%) julga não importante e 54 (36,2%), nada informaram a respeito do grau de importância destinado às mesmas.

De forma geral, é possível observar que os gestores estão pouco aproveitando dos benefícios das ferramentas de controles gerenciais para a tomada de decisões. Das 15 ferramentas pesquisadas, 12 apresentam índice de utilização inferior a 50,0%. As três ferramentas mais utilizadas são: orçamento com 62,4%, análise de lucratividade com 57,0% e demonstrações contábeis básicas com 59,7%. Percebe-se também, que quando se tem um baixo

índice de utilização, adotou-se um baixo grau de importância, portanto, o grau de importância pode estar associado à utilização das ferramentas em estudo.

Outro fator que deve ser ponderado é com relação ao grande número de respondentes que deixaram de informar sobre a utilização e importância das ferramentas em questão. Considerando que de acordo com a Tabela 6 a maioria dos gestores são formados em ciências contábeis, administração ou economia, não se entende o grande percentual de omissão no que diz respeito ao uso e importância de determinadas ferramentas.

4.2 TRATAMENTOS DOS DADOS PELA REGRESSÃO LOGÍSTICA E ANÁLISE DE VARIÂNCIA: ANOVA

Para aplicação da técnica de regressão logística efetuou-se análise fatorial exploratória, para verificar a possibilidade de agrupamento das prioridades estratégicas, qualidade, suporte ao cliente, características únicas de produtos, imagem da marca e pesquisa e desenvolvimento em prioridade estratégica de diferenciação, e preço de venda em prioridade estratégica de liderança de custo e obteve-se o seguinte resultado:

Tabela 25 - Matriz de Componente.

Prioridades estratégicas	<i>Alpha de Cronbach</i>	Componente	
		1	2
Qualidade	0,856	0,854	
Suporte ao cliente		0,809	
Características únicas de produtos		0,821	
Imagem da marca		0,816	
Pesquisa e desenvolvimento		0,715	
Preço de venda			0,998

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 25 demonstra que por meio da análise da matriz de componente houve a separação das prioridades estratégicas agrupando as de diferenciação no componente 1 e a de liderança de custo no componente 2.

Com relação ao teste KMO, este apresentou o índice de 0,8, sendo maior que 0,5 e o teste de esfericidade com índice de significância de 0,00, apresentando-se menor do que 0,05. Consequentemente, justifica a adequação de se fazer o agrupamento das variáveis prioridades estratégicas de diferenciação em um único grupo e a de liderança de custo em outro grupo.

No que diz respeito à confiabilidade da pesquisa para as estratégias de diferenciação apresenta-se o *Alpha de Cronbach* de 0,856, sendo superior ao mínimo de 0,7 estabelecido por (Hair Jr et al., 2009).

4.2.1 Influências das Prioridades Estratégicas na adoção das Ferramentas de Controles Gerenciais

Com a utilização da regressão logística procurou-se fazer uma análise para testar a hipótese **H₁: A estratégia organizacional influencia positivamente o uso das ferramentas de controles gerenciais**. Como optou-se por trabalhar com 2 grupos de estratégia, os testes foram direcionados para a prioridade estratégica de diferenciação com a hipótese **H_{1A}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das ferramentas de controle gerencial** e para a prioridade estratégica de liderança de custos com a hipótese **H_{1B}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das ferramentas de controle gerencial**.

Como as ferramentas de controles gerenciais são diversas e de características diferentes, optou-se por não fazer um agrupamento das mesmas para verificação do teste em conjunto, assim, adotou-se uma hipótese para cada uma das ferramentas. Na sequência, foram testadas as hipóteses relacionadas às prioridades estratégicas de diferenciação e a prioridade estratégica de liderança de custo.

Na Tabela 26 está o resultado encontrado para o teste das seguintes hipóteses, referente ao coeficiente Beta (β) e o R quadrado (R^2):

- H_{1Aa}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do planejamento estratégico formal.
- H_{1Ab}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das técnicas de orçamento de capital.
- H_{1Ac}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do orçamento.
- H_{1Ad}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio por absorção.
- H_{1Ae}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).
- H_{1Ba}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do planejamento estratégico formal.

- H_{1Bb}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das técnicas de orçamento de capital.
- H_{1Bc}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do orçamento.
- H_{1Bd}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio por absorção.
- H_{1Be}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).

Tabela 26 - Coeficientes das estimativas de regressões

Variáveis na equação Covariáveis	Planejamento estratégico	Orçamento de capital	Orçamento	Custeio por absorção	Custeio ABC
Diferenciação	- 0,78	- 0,228	- 0,864 ⁺	- 0,193	0,016
Liderança de custo	- 0,159	0,011	- 0,907	0,071	- 0,359
R quadrado Nagelkerke	5%	19%	34,5%	0,9%	4,8%

Fonte: Dados da pesquisa

Notas: (*) nível de significância 5%, $p < 0,05$; (+) nível de significância 10%, $p < 0,10$

Devido à codificação utilizada para classificar o uso das ferramentas, considerando que o zero (0) corresponde ao sim para uso das ferramentas e o um (1) se refere ao não quanto ao uso das mesmas, coeficientes de regressão negativos, indicam que quanto maior for a variável independente, maior será a probabilidade que o evento zero aconteça. Logo, quando o Beta for negativo, indica que quanto maior é o uso das prioridades estratégicas, maior é a probabilidade que a empresa use as ferramentas de controles gerenciais.

Os coeficientes Beta (β), constantes na Tabela 26, possuem o valor $p > 0,05$, sendo obtido um resultado não significativo, o que implica em dizer que a um nível de significância de 5%, as prioridades estratégicas de diferenciação e de liderança de custos não influenciam na adoção das ferramentas, planejamento estratégico formal, técnicas de orçamento de capital, orçamento, custeio por absorção e custeio baseado em atividades (ABC). Mas, a um nível de significância de 10%, as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta orçamento, apresentando ($\beta = - 0,864$; $p = 0,066$), portanto $p < 0,10$, com poder explicativo do modelo de ($R^2 = 34,5\%$), de forma que, quanto maior o uso dessas prioridades estratégicas, maior é a probabilidade de uso da ferramenta orçamento.

Pelo teste ANOVA constatou-se que com $(F(1,93) = 10,913; p < 0,05)$, o resultado demonstra que quando a empresa usa a ferramenta orçamento o nível de prioridade estratégica de diferenciação é maior, conforme ilustrado pelo Gráfico 1.

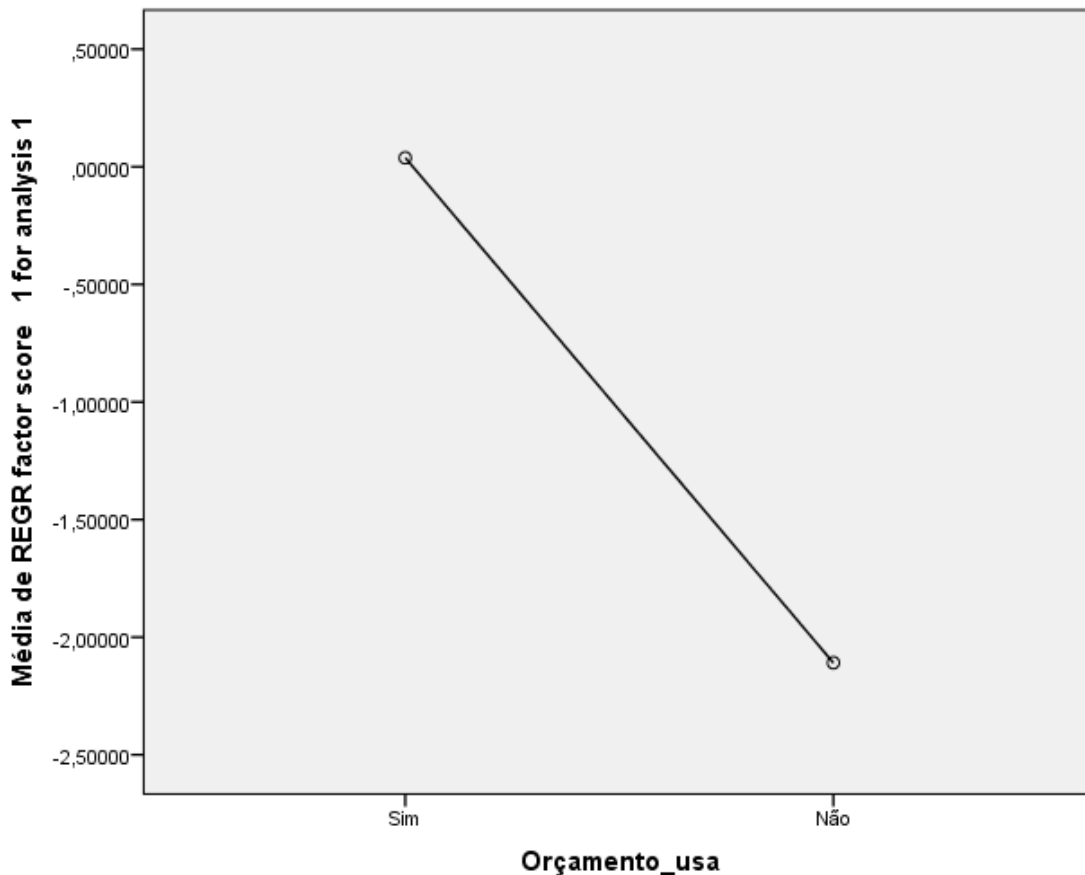


Gráfico 1 – Influências das prioridades estratégicas de diferenciação no uso do orçamento

Fonte: Dados da pesquisa

Pela regressão logística verifica-se que o p calculado quanto a influência das prioridades estratégicas de diferenciação no uso da ferramenta orçamento é 0,066 menor que 0,10 e maior que 0,05, mas pelo teste de ANOVA encontrou-se $p = 0,001 < 0,05$.

A pesquisa de Neitzke (2015) obteve resultado semelhante a esse, pois, constatou que a estratégia influencia o *design* do orçamento no que tange aos componentes orçamentários e a participação orçamentária.

A Tabela 27 apresenta o resultado obtido para os testes das seguintes hipóteses, referente ao coeficiente Beta (β) e o R quadrado (R^2):

- H_{1Af} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da gestão ABM.

- H_{1Ag}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio variável.
- H_{1Ah}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio alvo.
- H_{1Ai}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise/custo/volume/lucro.
- H_{1Aj}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise de lucratividade.
- H_{1Bf}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da gestão ABM.
- H_{1Bg}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio variável.
- H_{1Bh}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio alvo.
- H_{1Bi}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise/custo/volume/lucro.
- H_{1Bj}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise de lucratividade.

Tabela 27 - Coeficientes das estimativas de regressões

Variáveis na equação Covariáveis	Gestão ABM	Custeio variável	Custeio alvo	Análise CVL	Análise de lucratividade
Diferenciação	- 0,329	0,012	- 0,270	- 1,38 ⁺	- 0,619
Liderança de custo	- 0,702*	- 0,235	- 0,100	- 0,16	0,099
R quadrado Nagelkerke	13,4%	1,4%	1,6%	15%	3,8%

Fonte: Dados da pesquisa

Notas: (*) nível de significância 5%, $p < 0,05$; (+) nível de significância 10%, $p < 0,10$

Com as informações constantes na Tabela 27, percebe-se que somente o coeficiente Beta ($\beta = - 0,702$; $p = 0,046$) em relação a prioridade estratégica liderança de custo com a gestão ABM, possui $P < 0,05$, apresentando um resultado significativo e um poder de explicação do modelo de ($R^2 = 13,4\%$). Os demais coeficientes apresentam nível de significância superior a 0,05, não sendo resultado significativo. Com relação à prioridade estratégica de diferenciação com a análise custo/volume/lucro, tem-se ($\beta = - 1,38$; $p = 0,086$), portanto $p < 0,10$, obtendo

um poder de explicação do modelo de ($R^2 = 15\%$). Assim, a prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da ferramenta Gestão ABM a um nível de significância de 5% e as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta análise custo/volume/lucro a um nível de significância de 10%. Dessa forma, quanto maior é o uso das prioridades estratégicas, maior é a probabilidade de uso dessas ferramentas. Por outro lado, as prioridades estratégicas de diferenciação não influenciam na adoção das ferramentas gestão ABM, custeio variável, custeio alvo e análise de lucratividade, e a prioridade estratégica de liderança de custo não influencia na adoção das ferramentas custeio variável, custeio alvo, análise custo/volume/lucro e análise de lucratividade.

Pelo teste ANOVA nota-se que com ($F(1,59) = 3,668; p < 0,10$), o resultado demonstra que quando a empresa usa a ferramenta análise custo/volume/lucro o nível de prioridade estratégica de diferenciação é maior, conforme ilustrado pelo Gráfico 2.

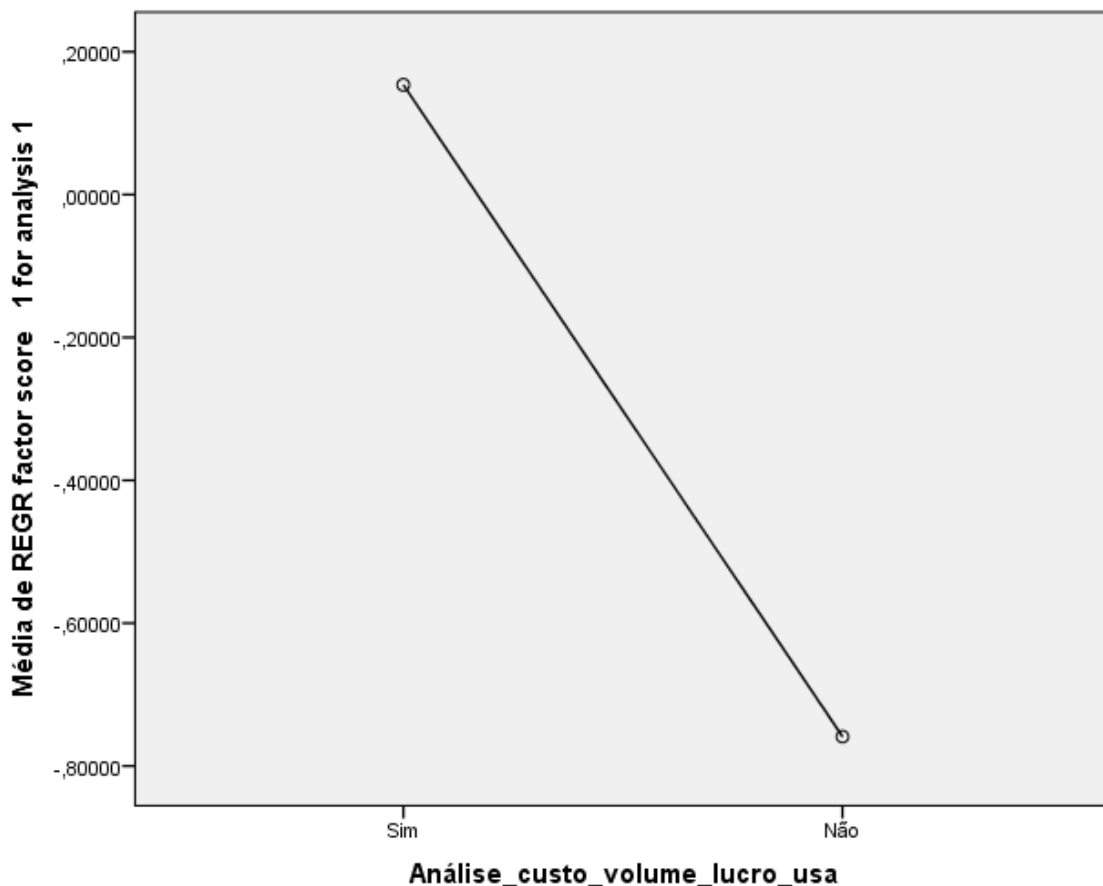


Gráfico 2 – Influências das prioridades estratégicas de diferenciação no uso da ferramenta análise custo/volume/lucro

Fonte: Dados da pesquisa

Com o teste ANOVA verificou-se que com $(F(1,55) = 4,268; p < 0,05)$, o resultado demonstra que quando a empresa usa a ferramenta gestão ABM o nível de prioridade estratégica de liderança de custo é maior, conforme ilustrado pelo Gráfico 3.

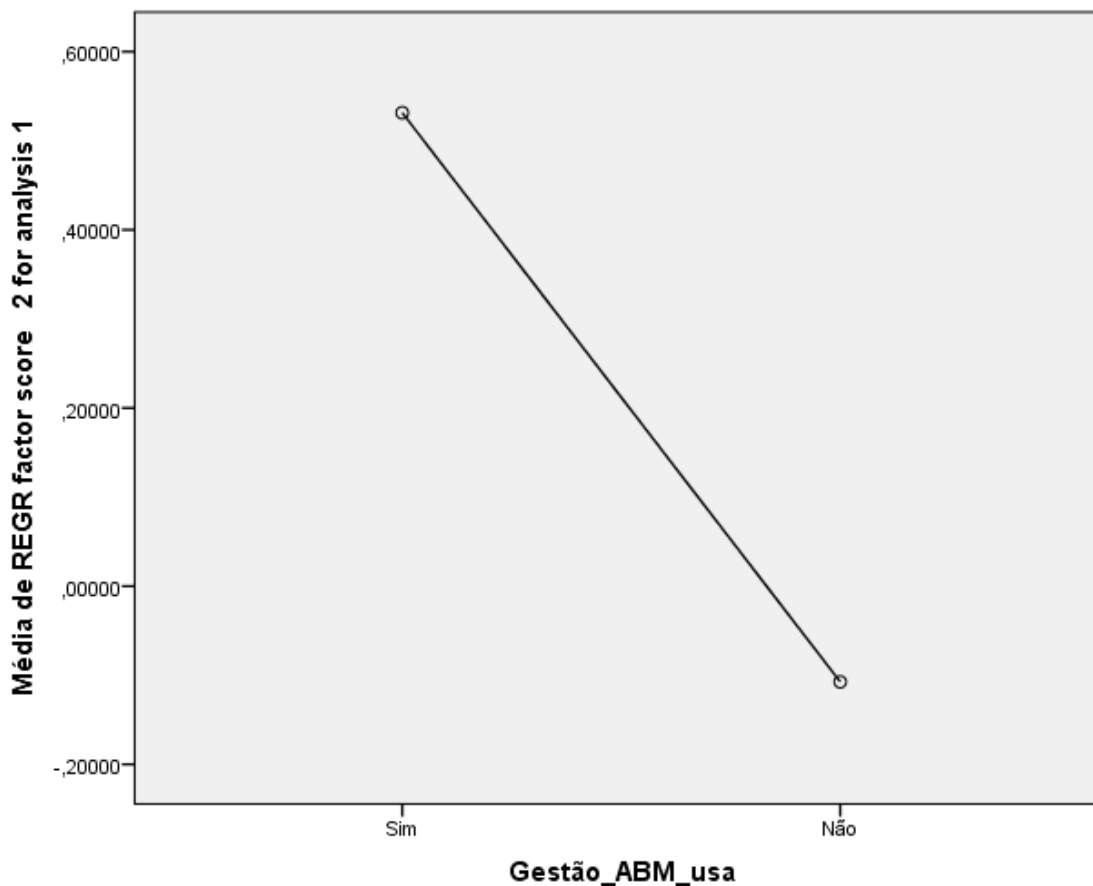


Gráfico 3 – Influências da prioridade estratégica liderança de custo no uso da ferramenta gestão ABM

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio da Tabela 28 são apresentados os resultados para os testes hipóteses, referente ao coeficiente Beta (β) e o R quadrado (R^2), conforme segue:

- H_{1Ak} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise do ciclo de vida do produto.
- H_{1Al} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção de análise de medidas econômicas de desempenho.
- H_{1Am} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise da cadeia de valor do produto.

- H_{1An}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do *balanced scorecard*.
- H_{1Ao}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das demonstrações contábeis básicas.
- H_{1Bk}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise do ciclo de vida do produto.
- H_{1Bl}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção de análise de medidas econômicas de desempenho.
- H_{1Bm}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise da cadeia de valor do produto.
- H_{1Bn}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do *balanced scorecard*.
- H_{1Bo}: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das demonstrações contábeis básicas.

Tabela 28 - Coeficientes das estimativas de regressões

Variáveis na equação Covariáveis	Análise do ciclo de vida do produto	Análise de medidas econômicas de desempenho	Análise da cadeia de valor produto	<i>Balanced scorecard</i>	Demonstrações contábeis básicas
Diferenciação	0,26	- 0,161	- 0,338	- 0,714 ⁺	1,035
Liderança de custo	- 0,092	- 0,505 ⁺	-0,131	- 0,448	0,06
R quadrado Nagelkerke	0,3%	8,8%	3,6%	12,9%	6,1%

Fonte: Dados da pesquisa

Notas: (*) nível de significância 5%, $p < 0,05$; (+) nível de significância 10%, $p < 0,10$

Observando a Tabela 28, percebe-se que os coeficientes Beta (β) possuem os valores $p > 0,05$ não significativos, com isso, pode-se dizer que a um nível de significância de 5% as prioridades estratégicas de diferenciação e de liderança de custos não influenciam na adoção das ferramentas, análise do ciclo de vida do produto, análise de medidas econômicas de desempenho, análise da cadeia de valor do produto, *balanced scorecard* e demonstrações contábeis básicas. Contudo, se considerar um nível de significância de 10%, as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta *balanced scorecard*, obtendo o ($\beta = - 0,714$; $p = 0,060$), assim, $p < 0,10$, com um poder de explicação do modelo de ($R^2 =$

12,9%). A prioridade estratégica liderança de custo influencia a adoção da ferramenta análise das medidas econômicas de desempenho, apresentando ($\beta = -0,505$; $p = 0,076$), portanto $p < 10$, obtendo um poder de explicação do modelo é de ($R^2 = 9,8\%$). Com isso, quanto maior é o uso dessas prioridades estratégicas, maior é a probabilidade de uso dessas ferramentas.

Pela aplicação do teste ANOVA obteve-se que com ($F(1,50) = 3,359$; $p < 0,10$), o resultado demonstra que quando a empresa usa a ferramenta *balanced scorecard* o nível de prioridade estratégica de diferenciação é maior, conforme ilustrado pelo Gráfico 4.

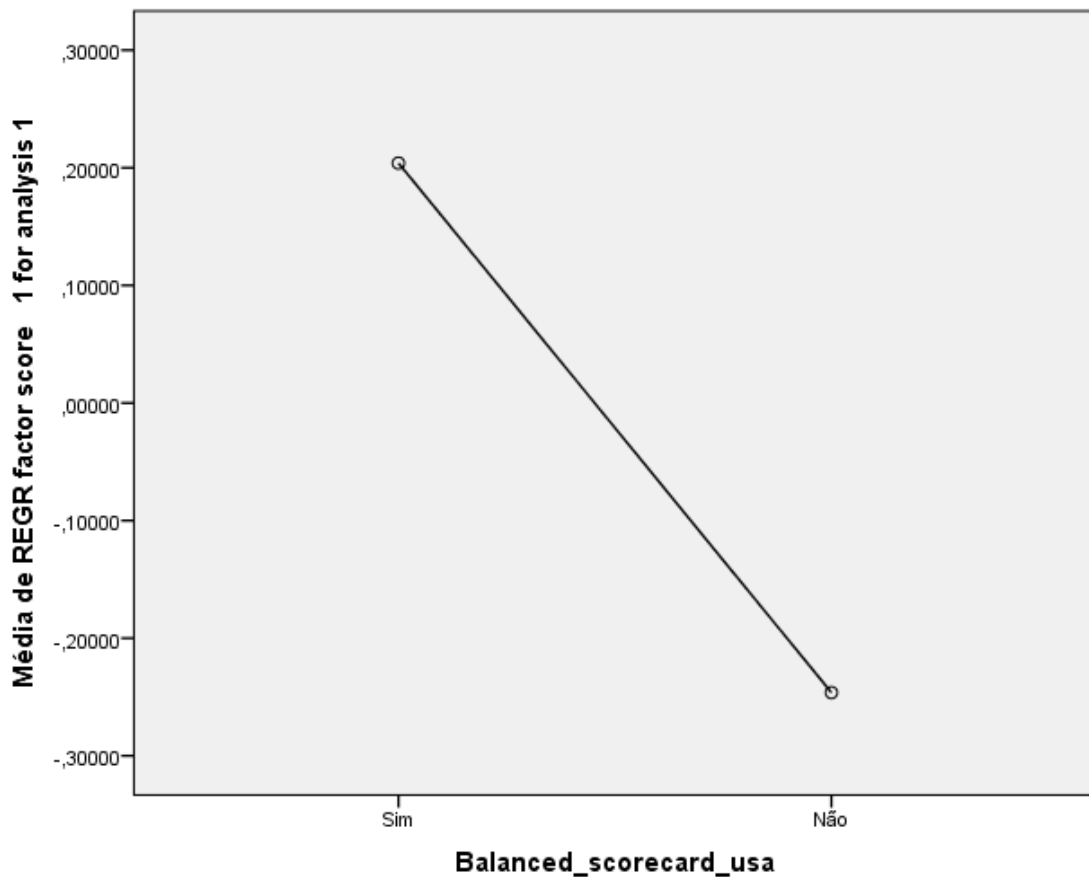


Gráfico 4 – Influências das estratégias diferenciação no uso da ferramenta *balanced scorecard*

Fonte: Dados da pesquisa

Utilizando o teste ANOVA verificou-se que com ($F(1,53) = 3,47$; $p < 0,10$), o resultado demonstra que quando a empresa usa a ferramenta análise de medidas econômicas de desempenho, o nível de prioridade estratégica de liderança de custo é maior, conforme ilustrado pelo Gráfico 5.

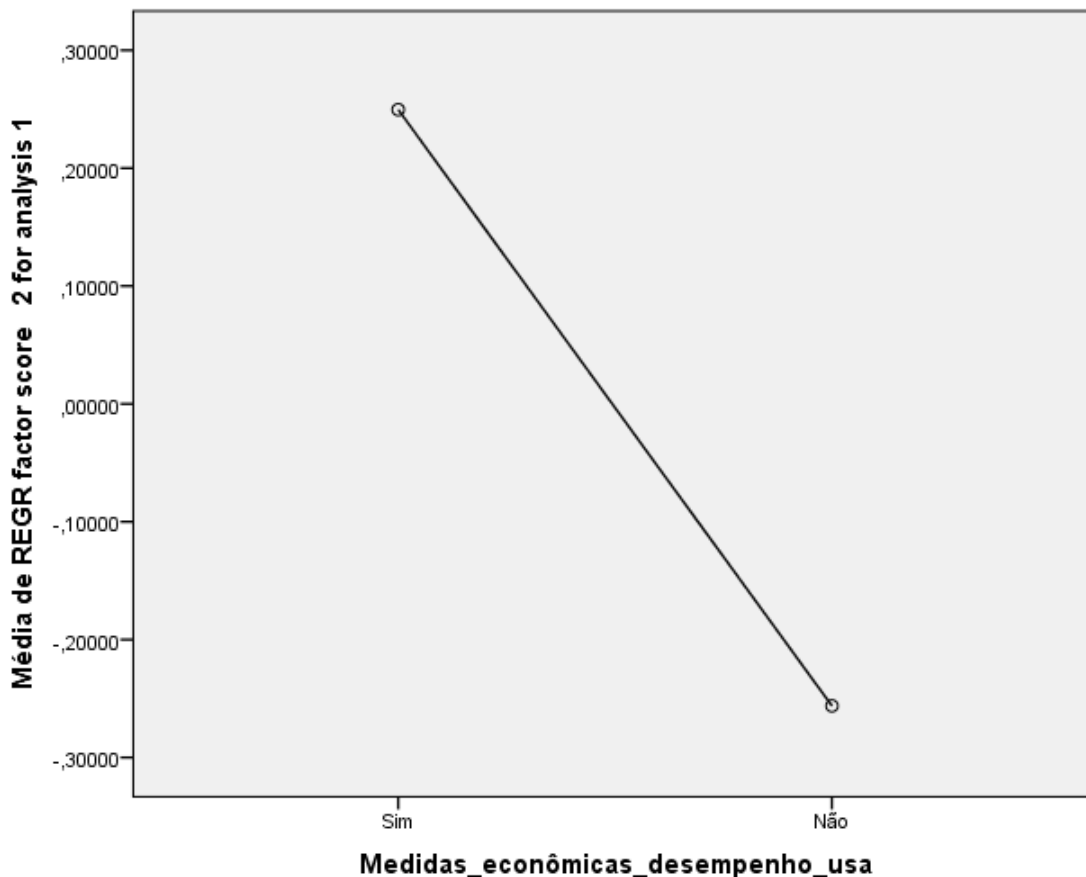


Gráfico 5 – Influências das prioridades estratégicas liderança de custo no uso da ferramenta análise de medidas econômicas de desempenho.

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados da pesquisa indicam um baixo grau de influência das prioridades estratégicas de diferenciação e prioridade estratégica de liderança de custo na adoção das ferramentas de controle gerenciais. Na sequência apresenta-se uma síntese do resultado obtido:

- a) As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta orçamento a um nível de significância de 10% (H_{1Ac});
- b) A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da ferramenta Gestão ABM a um nível de significância de 5% (H_{1Bf});
- c) As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta análise custo/volume/lucro a um nível de significância de 10% (H_{1Ai});
- d) As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta *balanced scorecard* a um nível de significância de 10% (H_{1An});
- e) A prioridade estratégica liderança de custo influencia a adoção da ferramenta análises das medidas econômicas de desempenho a um nível de significância de 10% (H_{1Bi}).

Diante do exposto, argumenta-se que as prioridades estratégicas de diferenciação e a prioridade estratégica de liderança de custos, não influenciam na adoção das demais ferramentas pesquisadas.

4.2.2 Influências das Prioridades Estratégicas no Desempenho das Empresas

Também com a utilização da regressão logística e análise de variância: ANOVA efetuou-se análise para o teste das hipóteses:

- H_{2a}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam no desempenho da empresa.
- H_{2b}: A prioridade estratégica de liderança de custos influencia no desempenho da empresa.

Os resultados das análises constam na Tabela 29 e Gráficos 6 e 7:

Tabela 29 - Coeficientes das estimativas de regressões

Variáveis na equação Covariáveis	B	SIG
Diferenciação	- 0,493	0,009
Liderança de custo	-0,364	0,049
R quadrado Nagelkerke	10,1%	

Fonte: Dados da pesquisa

Devido à codificação utilizada para classificar o desempenho das empresas, considerando que o zero (0) corresponde ao desempenho favorável e o um (1) se refere ao desempenho desfavorável, coeficientes de regressão negativos, indicam que quanto maior for a variável independente, maior será a probabilidade que o evento zero aconteça. Dessa forma, quando o Beta (β) for negativo, indica que quanto maior é o uso das prioridades estratégicas, maior é a probabilidade que a empresa tenha um desempenho favorável.

Analisando os dados da Tabela 29 é possível visualizar que ambas as prioridades estratégicas possuem nível de significância adequado para inferir um resultado, sendo $p < 0,05$. Para a prioridade estratégica de diferenciação, tem-se ($\beta = - 0,493$; $p = 0,009$) e para a prioridade estratégica liderança de custo, obtém-se ($\beta = - 0,364$); $p = 0,049$). O poder de explicação do modelo é de ($R^2 = 10,1\%$).

Com a aplicação do teste ANOVA verificou-se que com ($F(1,147) = 7,711$; $p < 0,05$), o resultado revela que quando a empresa obtém desempenho favorável o nível de prioridade estratégica de diferenciação é maior, conforme ilustrado pelo Gráfico 6.

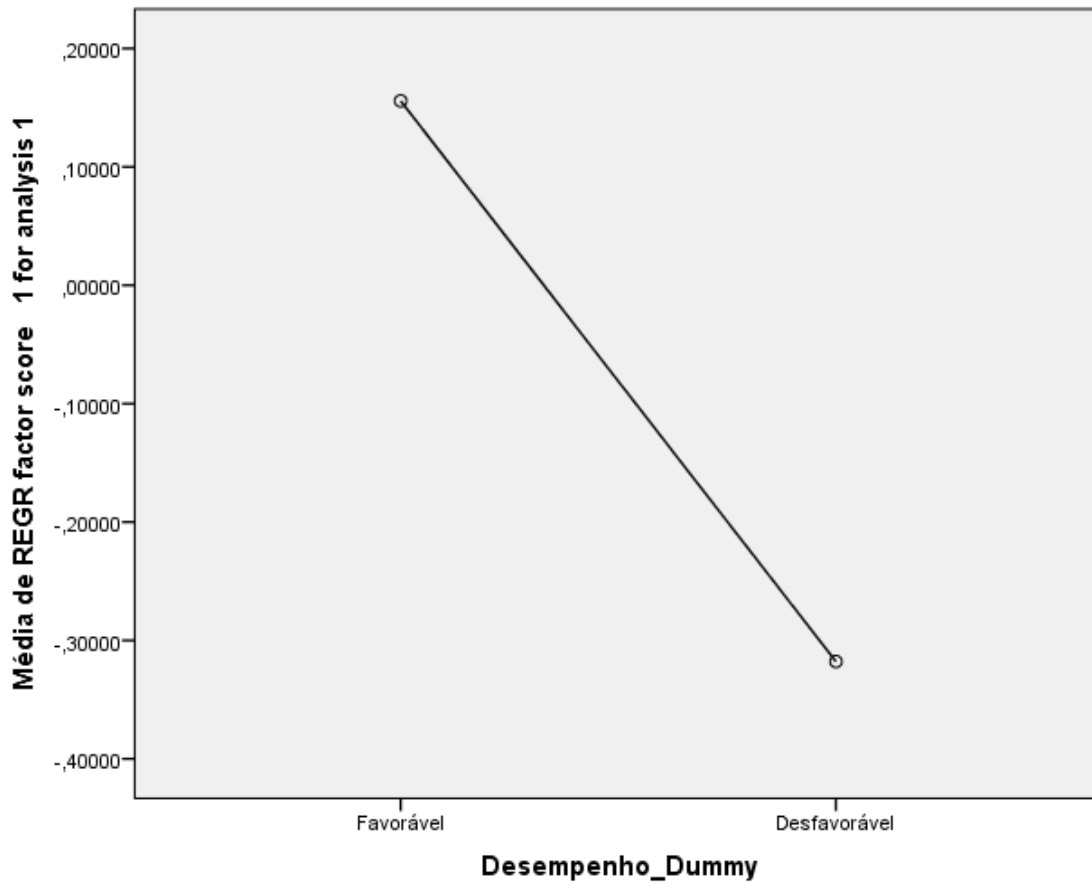


Gráfico 6 – Influências das prioridades estratégicas de diferenciação no desempenho das empresas.

Fonte: Dados da pesquisa

O teste ANOVA demonstra que com ($F(1,147) = 3,736$; $p < 0,05$), o resultado apresenta que quando o desempenho da empresa é favorável o nível de prioridade estratégica de liderança de custo é maior, conforme ilustrado pelo Gráfico 7.

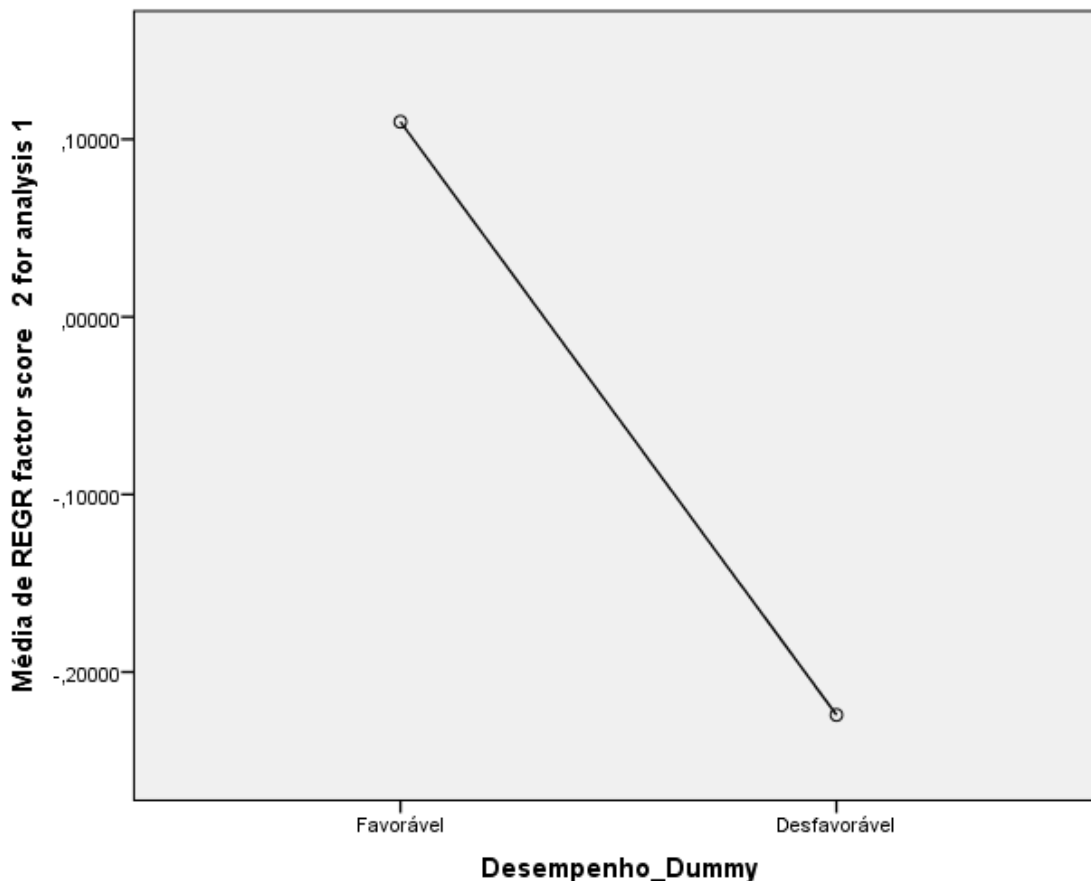


Gráfico 7 – Influências da prioridade estratégica liderança de custo no desempenho das empresas.

Fonte: Dados da pesquisa

Considerando os testes efetuados pelos instrumentos estatísticos, constata-se que os resultados são significativos, assim, pode-se inferir que as prioridades estratégicas de diferenciação e prioridade estratégica de liderança de custo influenciam nos desempenhos das empresas. Destarte, quanto maior o uso dessas prioridades estratégicas, maior é o desempenho da empresa, como está evidenciado na Tabela 29 e nos Gráficos 6 e 7.

4.3 TRATAMENTOS DOS DADOS PELO TESTE *CHI-SQUARE*

4.3.1 Influências das Ferramentas de Controles Gerenciais no Desempenho das Empresas

Com o auxílio da técnica estatística *Chi-square* efetuou-se o teste da seguinte hipótese **H3: As ferramentas de controles gerenciais influenciam positivamente o desempenho da empresa.** Como a pesquisa envolve diversas ferramentas com características diferentes optou-

se por fazer o teste para cada uma dessas ferramentas, sendo, portanto, necessário estabelecer uma hipótese para cada uma delas.

Os resultados foram analisados tomando-se por base a tabulação cruzada, onde se espera que quando se usa a ferramenta o desempenho da maioria das empresas seja favorável e quando não se utiliza a ferramenta, o desempenho das empresas em um percentual predominante seja desfavorável. Um fator com grande peso considerado é o *Chi-square* de Pearson, tendo como resultado esperado o valor de $p < 0,05$.

Para as Tabelas 30 a 44, as mudanças do tamanho da amostra de uma tabela para a outra se referem às empresas que deixaram de responder a respeito do uso das ferramentas de controles gerenciais.

A Tabela 30 retrata o resultado para o teste de hipótese: H_{3a} : O uso do planejamento estratégico formal influencia o desempenho da empresa.

Tabela 30 – Influência do uso do planejamento estratégico formal no desempenho da empresa

Planejamento estratégico formal	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	36	14	50
Não	5	2	7
Total	41	16	57
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	(0,001; 0,975)		

Fonte: Dados da pesquisa

Verificando os dados da Tabela 30, percebe-se que o percentual de diferença de quem usa a ferramenta entre favorável e desfavorável, para quem não usa também entre favorável e desfavorável, são aproximadamente iguais, $(36 - 14) / 36 = 61,11\%$ e $(5 - 2) / 5 = 60\%$. Dessa forma há um fator relevante a ser observado, pois 38,89% dos que usam a ferramenta não possuem desempenho favorável e 40% dos que não usam a ferramenta apresentam-se com desempenho favorável, contrariando assim, o modelo. Considerando esses fatores e o $p = 0,975 > 0,05$, demonstra que o resultado não é significativo, dessa forma, pode-se dizer que o uso do planejamento estratégico formal não influencia no desempenho da empresa.

Por meio da Tabela 31 verifica-se o resultado do teste para a hipótese: **H_{3b} : Os usos das técnicas de orçamento de capital influenciam o desempenho da empresa.**

Tabela 31 – Influência do uso das técnicas de orçamento de capital no desempenho da empresa

Técnicas de orçamento de capital	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	32	14	46
Não	11	6	17
Total	43	20	63
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(0,135; 0,713)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Por intermédio da Tabela 31, é possível demonstrar que o percentual de diferença de quem usa a ferramenta entre favorável e desfavorável, para quem não usa também entre favorável e desfavorável, estão bem próximos, tais como: $(32 - 14) / 32 = 56,25\%$ e $(11 - 6) / 11 = 45,45\%$. Dessa forma, 43,75% das empresas que usam a ferramenta possuem desempenhos desfavoráveis e 54,55% das que não usam a ferramenta estão com desempenhos favoráveis, sendo que o esperado é quem usa ter desempenho favorável e quem não usa ter desempenho desfavorável. Com esses dados contraditórios e o $p = 0,713 > 0,05$, verifica-se que o resultado não é significativo, por conseguinte, pode-se dizer que o uso das técnicas de orçamento de capital não influencia no desempenho da empresa.

O resultado do teste para a hipótese: **H_{3c}: O uso do orçamento influencia o desempenho da empresa**, pode ser visualizado na Tabela 32.

Tabela 32 – Influência do uso do orçamento no desempenho da empresa

Orçamento	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	65	28	93
Não	0	2	2
Total	65	30	95
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(4,427; 0,035)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

O modelo espera que aconteça para o sim, o resultado favorável maior e o desfavorável menor, e para o não, o resultado desfavorável maior e o favorável menor, porque, pelo que se nota na Tabela 32, é exatamente isso que ocorre, para quem usa a ferramenta o desempenho favorável (65) é maior que o desempenho desfavorável (28) e para quem não usa, o desempenho favorável (0) é menor do que o desempenho desfavorável (2). Esses fatores associados ao $p =$

$0,035 < 5$, torna o resultado significativo. Com isso, é possível inferir que o uso do orçamento influencia no desempenho da empresa, sendo que quanto maior o uso da ferramenta orçamento, maior é o desempenho da empresa.

A Tabela 33 apresenta o resultado para o teste da hipótese: **H_{3a}: O uso do custeio por absorção influencia o desempenho da empresa.**

Tabela 33 – Influência do uso do custeio por absorção no desempenho da empresa

Custeio por absorção	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	41	21	62
Não	11	5	16
Total	52	26	78
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(0,039; 0,843)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Considerando os dados da Tabela 33, nota-se que o percentual de diferença de quem usa a ferramenta entre favorável e desfavorável, para quem não usa também entre favorável e desfavorável, não apresenta diferença significativa, Tal que: $(41 - 21) / 41 = 48,78\%$ e $(11 - 5) / 11 = 54,54\%$. Percebe-se que 51,22% das empresas que usam a ferramenta possuem desempenhos desfavoráveis e 45,46% das que não usam a ferramenta apresentam-se desempenhos favoráveis. Tomando-se por base esses pontos contraditórios e o $p = 0,843 > 0,05$, faz com que o resultado não seja significativo, assim, conclui-se que o uso do custeio por absorção não influencia no desempenho da empresa.

A Tabela 34 indica o resultado para o teste da hipótese: **H_{3e}: O uso do custeio baseado em atividades (ABC) influencia o desempenho da empresa.**

Tabela 34 – Influência do uso do custeio baseado em atividades no desempenho da empresa

Custeio baseado em atividades	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	15	9	24
Não	15	3	18
Total	30	12	42
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(2,188; 0,139)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Mediante os dados da Tabela 34, observa-se que não há uma querência com relação aos resultados abordados, pois das 24 empresas que usam essa ferramenta, 15 tiveram desempenhos favoráveis e 9 (37,5%) tiveram desempenhos desfavoráveis. Com relação as 18 empresas que não usam a ferramenta para 15 (83,33%) os desempenhos foram favoráveis e para as outras 3 empresas os desempenhos foram desfavoráveis. Diante do exposto, notam-se pontos contraditórios, tais como, a empresa usa a ferramenta e não tem desempenho favorável e a empresa não usa a ferramenta e possui desempenho favorável. Considerando essas contradições e o $p = 0,139 > 0,05$, tem-se um resultado não significativo, dessa forma, pode-se concluir que o uso do custeio baseado em atividades não influencia no desempenho da empresa.

Tomando-se por base a Tabela 35 verifica-se o resultado para o teste de hipótese: **H_{3f}**:

O uso da gestão ABM influencia o desempenho da empresa.

Tabela 35 – Influência do uso da gestão ABM no desempenho da empresa

Gestão ABM	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	9	6	15
Não	31	11	42
Total	40	17	57
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(1,007; 0,316)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando os dados da Tabela 35 percebe-se que o resultado não reflete o esperado pelo modelo, pois para quem usa a ferramenta o desempenho favorável (9) é maior do que o desfavorável (6), sendo o que se espera, mas para quem não usa o desempenho reflete o contrário do esperado, sendo um desempenho favorável (31) maior do que o desempenho desfavorável (6), quando o que se espera é que o desempenho favorável seja menor do que o desfavorável. Esses fatores juntamente com o $p = 0,32 > 0,05$, torna o resultado não significativo, com isso, a conclusão que se chega é que o uso da gestão ABM não influencia no desempenho da empresa.

Por intermédio da Tabela 36 é possível observar o resultado com relação ao teste de hipótese: **H_{3g}: O uso do custeio variável influencia o desempenho da empresa.**

Tabela 36 – Influência do uso do custeio variável no desempenho da empresa

Custeio Variável	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	35	15	50
Não	9	2	11
Total	44	17	61
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(0,626; 0,429)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Observando os resultados da Tabela 36 verifica-se que dos 50 respondentes que disseram utilizar a ferramenta, 35 declararam que a empresa teve desempenho favorável e 15 desfavoráveis, isso é o que se espera pelo modelo, mas dos 11 que responderam não utilizam a ferramenta, 9 disseram que o desempenho da empresa foi favorável e apenas 2 desfavorável, contrariando totalmente o esperado. Esses pontos abordados, aliados ao valor de $p = 0,429 > 0,05$, faz com que o resultado não seja significativo, levando a conclusão que o uso do custeio variável não influencia no desempenho da empresa.

A Tabela 37 apresenta o resultado para o teste de hipótese: **H_{3h}: O uso do custeio alvo influencia o desempenho da empresa.**

Tabela 37 – Influência do uso do custeio alvo no desempenho da empresa

Custeio alvo	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	14	6	20
Não	31	14	45
Total	45	20	65
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(0,008; 0,929)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados apresentados na Tabela 37 mostram que dos 20 gestores que confirmaram o uso da ferramenta, 14 alegaram que a empresa obteve desempenho favorável e 6 desfavoráveis, apresentando-se um resultado dentro do esperado, mas dos 45 que relataram não utilizar a ferramenta, 31 apresentaram que o desempenho da empresa foi favorável e 14 desfavorável, sendo um resultado contrário ao que se esperava. Esses dados juntamente com o valor de $p = 0,929 > 0,05$, torna o resultado não significativo, assim, se chega à conclusão de que o uso do custeio alvo não influencia no desempenho da empresa.

Os dados pertencentes Tabela 38 referem-se ao teste da hipótese: **H_{3i}: O uso da análise/custo/volume/lucro influencia o desempenho da empresa.**

Tabela 38 – Influência do uso da ferramenta análise/custo/volume/lucro no desempenho da empresa

Análise/custo/volume/lucro	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	42	16	58
Não	1	2	3
Total	43	18	61
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(2,094; 0,148)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Com base na Tabela 38, verifica-se que dos 58 gestores que disseram utilizar essa ferramenta, 42 declararam que o desempenho da empresa tem sido favorável e 16 evidenciaram que o desempenho tem sido desfavorável. Dos 3 que informaram não utilizar a ferramenta, 1 disse que o desempenho da empresa tem sido favorável e dois desfavoráveis. Embora esse quadro esteja dentro dos parâmetros de aceitação do modelo, o valor de p calculado ficou acima de 0,05, sendo $p = 0,148$. Considerando esses resultados o uso da ferramenta análise/custo/volume/lucro não influencia no desempenho da empresa.

Os resultados do teste de hipótese: **H_{3j}: O uso da análise de lucratividade influencia o desempenho da empresa**, encontram-se na Tabela 39.

Tabela 39 – Influência do uso da ferramenta análise de lucratividade no desempenho da empresa

Análise de lucratividade	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	52	17	69
Não	4	0	4
Total	56	17	73
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(1,285; 0,257)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 39, pode-se observar que dos 69 respondentes que utilizam essa ferramenta, 52 declararam que a empresa teve desempenho favorável e 17 obteve desempenho desfavorável. Já para os 4 gestores que não usam a ferramenta, a empresa apresentou desempenho favorável e isso contraria o modelo. Se considerar esses parâmetros juntamente

com o cálculo do valor de $p = 0,257 > 0,05$, pode-se inferir que o uso da análise de lucratividade não influencia no desempenho da empresa.

A Tabela 40 está representada pelos dados obtidos com o teste da hipótese: **H_{3k}: O uso da análise do ciclo de vida do produto influencia o desempenho da empresa.**

Tabela 40 – Influência do uso da ferramenta análise do ciclo de vida do produto no desempenho da empresa

Análise do ciclo de vida do produto	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	21	9	30
Não	15	6	21
Total	36	15	51
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(0,012; 0,912)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Mediante os dados da Tabela 40 nota-se que o percentual de diferença de quem usa a ferramenta entre favorável e desfavorável, para quem não usa também entre favorável e desfavorável, não apresenta diferença significativa, sendo que: $(21 - 9) / 21 = 57,14\%$ e $(15 - 6) / 15 = 60\%$. Sendo assim, 42,86 % dos que usam a ferramenta apresentam desempenho desfavorável e 40% dos que não usam tiveram desempenho favorável. Considerando esses fatores e o $p = 0,912 > 0,05$, apresenta-se que o resultado não é significativo, levando a conclusão de que o uso da ferramenta análise do ciclo de vida do produto não influencia no desempenho da empresa.

Os dados constantes na Tabela 41 se originaram do teste para a Hipótese: **H_{3i}: O uso das medidas econômicas de desempenho influencia o desempenho da empresa.**

Tabela 41 – Influência do uso das análises das medidas econômicas de desempenho no desempenho da empresa

Medidas econômicas de desempenho	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	23	7	30
Não	18	7	25
Total	41	14	55
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(0,125; 0,692)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio da Tabela 41 tem-se que das 30 empresas que usam essa ferramenta, 23 tiveram desempenhos favoráveis e as outras 7 (30,4%) tiveram desempenhos desfavoráveis. Já

para as 25 que não usam a ferramenta, 18 (72%) obtiveram desempenhos favoráveis e para as outras 7 os desempenhos foram desfavoráveis, havendo portanto, uma contradição em relação ao resultado esperado. Ao considerar essa abordagem juntamente com o $p = 0,692 > 0,05$, pode-se dizer que o uso da ferramenta análise das medidas econômicas de desempenho não influencia no desempenho da empresa.

A Tabela 42 indica o resultado do teste para a Hipótese: **H_{3m}: O uso da análise da cadeia de valor do produto influencia o desempenho da empresa.**

Tabela 42 – Influência do uso da análise da cadeia de valor do produto no desempenho da empresa

Análise da cadeia de valor do produto	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	18	6	24
Não	27	11	38
Total	45	17	62
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(0,115; 0,734)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Considerando os dados da Tabela 42, percebe-se que nem todas as empresas que usam essa ferramenta possuem desempenho favorável, pois das 24 que utilizam 18 tiveram desempenho favorável, e para 6 (25%) empresas, o desempenho foi desfavorável. As empresas que não utilizam a ferramenta totalizam 38 e mesmo sem a utilização, 27 (71%) tiveram desempenho favorável e para apenas 11 empresas ocorreu o que se esperava, um desempenho desfavorável. Tomando-se por base essa contradição e o valor de $p = 0,734 > 0,05$, chega-se à conclusão que o uso da ferramenta análise da cadeia de valor do produto, não influencia no desempenho da empresa.

O resultado para o teste da Hipótese: **H_{3n}: O uso do *balanced scorecard* influencia o desempenho da empresa**, pode ser verificado na Tabela 43.

Tabela 43 – Influência do uso do *balanced scorecard* no desempenho da empresa

<i>Balanced scorecard</i>	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	14	11	25
Não	19	8	27
Total	33	19	52
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(1,156; 0,282)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se na Tabela 43 que por meio do cruzamento de informações, verifica-se que das 25 empresas que usam essa ferramenta apenas 14 tiveram desempenho favorável, pois, para 11 (44%) o desempenho foi desfavorável. Pode-se observar também que 19 (70%) das 27 empresas que não usam a ferramenta, tiveram desempenho favorável e 8 desfavoráveis. Assim, se analisar esta inconformidade juntamente com o valor de $p = 0,282 > 0,05$, tem-se um resultado não significativo, podendo inferir que o uso do *balanced scorecard*, não influencia no desempenho das empresas.

A Tabela 44 mostra o resultado para o teste da Hipótese: H_{30} : **O uso das demonstrações contábeis básicas influencia o desempenho da empresa.**

Tabela 44 – Influência do uso das demonstrações contábeis básicas no desempenho da empresa

Demonstrações contábeis básicas	Desempenho <i>Dummy</i>		Total
	Favorável	Desfavorável	
Sim	61	28	89
Não	4	0	4
Total	65	28	93
<i>(Chi-square; p calculado)</i>	<i>(1,801; 0,18)</i>		

Fonte: Dados da pesquisa

Mediante o cruzamento de informações a Tabela 44 apresenta que, das 89 empresas que usam essa ferramenta, 61 possui desempenho favorável e 28 desfavorável. É possível observar também que as 4 empresas que não usam a ferramenta, atingiram desempenho favorável e não é isso que se espera com a utilização do modelo. Outro fato verificado é que o valor de p calculado é maior que 0,05, obtendo um resultado $p = 0,18$. Com isso, pode-se inferir que o uso das demonstrações contábeis básicas não influencia no desempenho das empresas.

Em síntese, apresenta-se que a única ferramenta pesquisada, cujo uso influencia significativamente no desempenho das empresas é o orçamento, obtendo um valor de $p = 0,035$, onde quanto maior é o uso dessa ferramenta, maior é o desempenho da empresa (H_{3e}).

4.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os estudos efetuados indicam que há uma grande preocupação com as prioridades estratégicas de diferenciação e um menor interesse pela prioridade estratégica de liderança de custo (preço de venda). Isto pode ser verificado na Tabela 8.

Com relação às ferramentas de controles gerenciais, verificou-se que a maioria dos gestores as conhecem, mas com relação ao grau de utilização, notou-se que muitas empresas estão abrindo mão dos benefícios que podem ser gerados pelas mesmas, pois, como se pode observar, a ferramenta que tem o maior percentual de utilização é o orçamento, envolvendo 93 (62,4%) das empresas pesquisadas, podendo ser visualizado na Tabela 12.

A pesquisa investigou quanto às prioridades estratégicas de diferenciação e liderança de custo com relação à possibilidade de influências na adoção das ferramentas de controles gerenciais e observou-se que a mesma se dá em um baixo nível. Isso foi percebido com a aplicação da regressão logística, cujo resultado apontou que as prioridades estratégicas de diferenciação podem exercer influências na adoção das seguintes ferramentas, dentre as 15 que fizeram parte do estudo: orçamento (Tabela 26); análise custo/volume/lucro (Tabela 27) e *balanced scorecard* (Tabela 28), todas a um nível de significância de 10%. Portanto, nota-se claramente o baixo nível de influência, pois, para o nível de significância de 5%, nada foi constatado. Com relação à prioridade estratégica liderança de custo observa-se a possibilidade de influência no que tange as ferramentas, gestão ABM a um nível de significância de 5% e análise de medidas econômicas de desempenho a um nível de significância de 10%.

A respeito da investigação da influência das prioridades estratégicas de diferenciação e de liderança de custos em relação ao desempenho das empresas, obteve-se como resultado a possibilidade de um alto nível de influência, porque a regressão logística revelou que há probabilidade de que todas as prioridades estratégicas em estudo podem influenciar os desempenhos das empresas a um nível de significância de 5% (Tabela 29), sendo confirmado também pelo teste análise de variância: ANOVA (Gráficos 6 e 7). Assim, a adoção dessas prioridades estratégicas, torna-se de fundamental importância quando se pretende buscar um desempenho correspondendo às expectativas ou até mesmo acima das expectativas.

Por meio do teste *chi-square* verificou-se a possibilidade de influência da adoção das ferramentas de controles gerenciais no desempenho das empresas e chegou-se ao resultado de que somente o uso de uma das 15 ferramentas em estudo pode influenciar significativamente no desempenho das empresas pesquisadas, cuja ferramenta é o orçamento, considerando um nível de significância de 5% (Tabela 32).

Cabe salientar que não foram feitos levantamentos nas empresas e que os resultados apresentados foram alcançados a partir de informações fornecidas pelos gestores, através das respostas por meio de aplicação de questionário.

A revisão de literatura mostra a importância das ferramentas de controles gerenciais, para o controle das entidades, sendo assim, o baixo nível de influência das mesmas no

desempenho da empresa, não significa que o uso dessas ferramentas deva ser abortado, pois, uma empresa sem informações e sem controle gerencial, pode ter dificuldades de atuação no mercado.

Para melhor visualização dos resultados obtidos com a pesquisa, as Tabelas 45 a 47 indicam se as hipóteses foram rejeitadas ou não rejeitadas com os respectivos níveis de significâncias.

Tabela 45 – Resultados dos testes de hipóteses

Hipóteses		Resultado	Nível de significâncias
H _{1Aa}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do planejamento estratégico formal.	Rejeitada	
H _{1Ab}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das técnicas de orçamento de capital.	Rejeitada	
H _{1Ac}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do orçamento.	Não rejeitada	10%
H _{1Ad}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio por absorção.	Rejeitada	
H _{1Ae}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).	Rejeitada	
H _{1Af}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da gestão ABM.	Rejeitada	
H _{1Ag}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio variável.	Rejeitada	
H _{1Ah}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio alvo.	Rejeitada	
H _{1Ai}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise/custo/volume/lucro.	Não rejeitada	10%
H _{1Aj}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise de lucratividade.	Rejeitada	
H _{1Ak}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise do ciclo de vida do produto.	Rejeitada	
H _{1Al}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção de análise de medidas econômicas de desempenho.	Rejeitada	
H _{1Am}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise da cadeia de valor do produto.	Rejeitada	
H _{1An}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do <i>balanced scorecard</i> .	Não rejeitada	10%
H _{1Ao}	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das demonstrações contábeis básicas.	Rejeitada	

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 46 – Resultados dos testes de hipóteses

Hipóteses		Resultado	Nível de significâncias
H _{1Ba}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do planejamento estratégico formal.	Rejeitada	
H _{1Bb}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das técnicas de orçamento de capital.	Rejeitada	
H _{1Bc}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do orçamento.	Rejeitada	
H _{1Bd}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio por absorção.	Rejeitada	
H _{1Be}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).	Rejeitada	
H _{1Bf}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da gestão ABM.	Não rejeitada	5%
H _{1Bg}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio variável.	Rejeitada	
H _{1Bh}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio alvo.	Rejeitada	
H _{1Bi}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise/custo/volume/lucro.	Rejeitada	
H _{1Bj}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise de lucratividade.	Rejeitada	
H _{1Bk}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise do ciclo de vida do produto.	Rejeitada	
H _{1Bl}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção de análise de medidas econômicas de desempenho.	Não rejeitada	10%
H _{1Bm}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise da cadeia de valor do produto.	Rejeitada	
H _{1Bn}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do <i>balanced scorecard</i> .	Rejeitada	
H _{1Bo}	A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das demonstrações contábeis básicas.	Rejeitada	

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 47 – Resultados dos testes de hipóteses

Hipóteses		Resultado	Nível de significâncias
H2 _a	As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam no desempenho da empresa.	Não rejeitada	5%
H2 _b	A prioridade estratégica de liderança de custos influencia no desempenho da empresa.	Não rejeitada	5%
H3a	O uso do planejamento estratégico formal influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3b	Os usos das técnicas de orçamento de capital influenciam o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3c	O uso do orçamento influencia o desempenho da empresa.	Não rejeitada	5%
H3d	O uso do custeio por absorção influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3e	O uso do custeio baseado em atividades (ABC) influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3f	O uso da gestão ABM influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3g	O uso do custeio variável influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3h	O uso do custeio alvo influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3i	O uso da análise/custo/volume/lucro influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3j	O uso da análise de lucratividade influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3k	O uso da análise do ciclo de vida do produto influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3l	O uso das medidas econômicas de desempenho influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3m	O uso da análise da cadeia de valor do produto influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3n	O uso do <i>balanced scorecard</i> influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	
H3o	O uso das demonstrações contábeis básicas influencia o desempenho da empresa.	Rejeitada	

Fonte: Dados da pesquisa

A seguir apresenta-se uma comparação dos resultados desta pesquisa com os resultados de pesquisas recentes sobre estratégias organizacionais e contabilidade gerencial.

O estudo de Neitzke (2015) evidenciou que a estratégia influencia o *design* do orçamento exercendo também influências sobre dois estilos de uso do orçamento, diagnóstico

e interativo. Esta pesquisa, além do orçamento, investigou também a influência da estratégia em outras ferramentas de controle gerencial e constatou que as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam positivamente na adoção do orçamento, análise custo/volume/lucro e *balanced scorecard*, e a prioridade estratégica de liderança de custos influencia positivamente na adoção da gestão ABM e análise de medidas econômicas de desempenho. A pesquisa confirma o exposto por Neitzke em 2015 e evidencia a influência da estratégia organizacional na adoção de outras ferramentas de controle gerencial.

Cadez e Guilding (2008) efetuaram uma análise do efeito das escolhas estratégicas, orientação para o mercado e tamanho da empresa em duas dimensões distintas de contabilidade de gestão estratégica, e ainda, o efeito mediador da contabilidade de gestão estratégica no desempenho da empresa. Como resultado chegaram a conclusão que o tamanho e a estratégia da empresa tem impacto significativo sobre a aplicação bem sucedida da gestão estratégica no desempenho da empresa. Esta pesquisa não investigou sobre a influência do tamanho da empresa sobre o desempenho da mesma, mas, evidencia que tanto as prioridades estratégicas de diferenciação como de liderança de custos influenciam positivamente no desempenho da empresa, quer sejam de médio ou de grande porte, sendo compatível com o resultado da pesquisa de Cadez e Guilding em 2008.

Espejo (2008), em sua tese, efetuou um estudo com a finalidade de compreender os atributos do sistema orçamentário a partir das variáveis contingenciais, considerando determinados tipos de desempenho. Os resultados da pesquisa revelam que sob certas condições há indícios que o orçamento é benéfico à empresa e apresenta uma relação de custo-benefício positiva. Esta pesquisa confirma o resultado apresentado por Espejo em 2008, tendo em vista que na visão dos gestores o uso do orçamento tem influência positiva no desempenho da empresa. A pesquisa também investigou sob a percepção dos gestores a possibilidade de influência do uso de outras ferramentas de controle gerencial e constatou que elas não influenciam no desempenho da empresa.

Diante do exposto, percebe-se que partes dos achados desta pesquisa confirmam os resultados de outras pesquisas e apresentam outros resultados não evidenciados nas pesquisas resgatadas por este trabalho.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÃO

Por meio da revisão de literatura procurou-se efetuar um estudo que pudesse dar suporte para a análise dos dados coletados, no intuito de buscar uma resposta para as questões da pesquisa, atender os objetivos, geral e específicos, e mediante o *design* metodológico, elegeu-se técnicas que foram fundamentais para o teste das hipóteses da pesquisa, bem como, os recursos para que os resultados fossem analisados. A teoria de base utilizada como suporte aos fatores contingenciais estudados, tais como, as prioridades estratégicas e suas influências no uso das ferramentas de controles gerenciais e no desempenho da empresa, foi a teoria da contingência.

Os estudos desenvolvidos foram de grande auxílio para que se verificasse a influência existente entre as prioridades estratégicas, na adoção das ferramentas de controles gerenciais e no desempenho das empresas industriais paranaenses. Com relação às prioridades estratégicas, primeiramente efetuou-se a separação entre prioridades estratégicas de diferenciação e prioridades estratégicas de liderança de custo, e a partir desse pressuposto procurou-se identificar, junto aos gestores, a importância dessas prioridades estratégicas e observou-se que as estratégias de diferenciação tiveram notas superiores a 7,5 com relação ao grau de importância na opinião dos respondentes da pesquisa, com exceção da pesquisa e desenvolvimento que obteve nota 6,7. Para a prioridade estratégica liderança de custo, à média foi nota 5,0, sendo bem inferior às demais prioridades estratégicas, levando a entender que ela é menos importante para a decisão dos gestores, podendo ser visualizado na Tabela 8.

O estudo demonstrou que a maioria dos gestores investigados conhecem as ferramentas de controles gerenciais pesquisadas, mas com relação a utilização verifica-se que há um baixo grau de utilização das ferramentas pesquisadas pelos gestores, e isso é algo para ser investigado, pois, 65,8% dos gestores são formados em ciências contábeis e 14,10% são administradores, conforme se observa nas Tabelas 5 e 6. Os dados da pesquisa mostram também que muitos dos gestores não utilizam as ferramentas pesquisadas, mas consideram as mesmas importantes. Esses resultados podem ser visualizados nas Tabelas 10 a 24.

No que tange a influência das prioridades estratégicas de diferenciação (qualidade, suporte ao cliente, imagem da marca, pesquisa e desenvolvimento e características únicas de produtos) e de liderança de custos (preço de venda) no uso das ferramentas de controles gerenciais, ficou caracterizado que para a maioria das ferramentas não foi detectada a

possibilidade de influência. As influências das prioridades estratégicas de diferenciação foram percebidas para as ferramentas: orçamento, análise custo/volume/lucro e *balanced scorecard*. Já para a prioridade estratégica de liderança de custo, percebeu-se que a mesma pode influenciar no uso das ferramentas: gestão ABM e análise das medidas econômicas de desempenho. Isso pode ser confirmado nas Tabelas 26 a 28. Na visão dos gestores para adoção de uma ferramenta de controle gerencial, na maioria das vezes não é levada em consideração as prioridades estratégicas em estudo.

Um fator importante que pode ser verificado pela pesquisa é a respeito das influências das prioridades estratégicas de diferenciação e de liderança de custo no desempenho da empresa. O resultado da pesquisa indica que todas as prioridades estratégicas em estudo apresentaram influências no desempenho da empresa. Constatou-se, mediante aplicação da regressão logística e confirmada pela análise de variância: ANOVA, que o desempenho da empresa depende das prioridades estratégicas adotadas e que a maioria das empresas que adotaram tais estratégias, possuem desempenho favorável. Isso pode ser observado na Tabela 29 e Gráficos 6 e 7.

Para identificar a influência do uso das ferramentas de controles gerenciais aplicou-se para cada uma o método estatístico *chi-square* e através da tabulação cruzada verificou-se que nem sempre a empresa que utiliza a ferramenta possui desempenho favorável e nem sempre que não utiliza a ferramenta possui desempenho desfavorável. Outro fator verificado é com relação ao *chi-quadrado* que para 14 das 15 ferramentas pesquisadas apresentou o valor de $p > 0,05$, demonstrando que o uso das ferramentas não influenciou no desempenho das empresas. A única ferramenta que por meio da tabulação cruzada obteve-se o resultado dentro da normalidade e o $p < 0,05$ foi o orçamento, indicando haver influência no desempenho das empresas (Tabela 32).

Assim, pode-se responder as questões da pesquisa, indicando que as prioridades estratégicas de diferenciação demonstraram haver influência em apenas três ferramentas de controle gerencial e a de liderança de custo em duas ferramentas, mas ambas tiveram grandes influências no desempenho das empresas, e que apenas o uso de uma das ferramentas em estudo teve influência no desempenho das empresas alvo da pesquisa.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Como a presente pesquisa foi efetuada tomando-se por base as indústrias de médio e grande porte do estado do Paraná cadastradas na FIEP (Federação das Indústrias do Estado do

Paraná), recomenda-se que o estudo seja aplicado para empresas industriais de outros estados brasileiros, bem como empresas comerciais e prestadoras de serviços, no estado do Paraná.

O estudo também pode ser efetuado com a inclusão de outras prioridades estratégicas, bem como de outras ferramentas de controle gerencial.

A pesquisa em questão detectou um baixo grau de utilização das ferramentas de controles gerenciais, pois além do orçamento com 62% de utilização, análise de lucratividade com 57% e demonstrações contábeis básicas com 60%, nenhuma das demais ferramentas pesquisadas tiveram grau de utilização superior a 50%, sendo este, outro fator que merece ser investigado.

REFERÊNCIAS

- Abbas, K. (2001). *Gestão de custos em organizações hospitalares*. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Adams, C., & Neely A. (2000). *O prisma de desempenho para impulsionar fusões e sucessos*. Medindo Excelência Empresarial, v. 4, ISS: 3, pp. 19 – 23.
- Aguiar, A. B., Pace, E. Sergio U., & Frezatti, F. (2009, janeiro/abril). *Análise do inter-relacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto*. RAC - Eletrônica, v. 3(1), em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Albertin, L. A. (2001, julho/setembro). *Valor estratégico dos projetos de tecnologia e informação*. RAE - Revista de Administração de Empresas, em: <http://www.scielo.br/pdf/rae/v41n3/v41n3a05>
- Albrecht, K. (1999, novembro/dezembro). *A terceira evolução da qualidade*. HSM Management, p. 108 – 112.
- Albright, T. L., & Roth, H. P. (1992, june). *The Measurement of Quality Costs: an alternative paradigm*. Accounting Horizons.
- Andonie, R., RUSSO, E. J., & Dean, R. (2007) *Crossing the Rubicon: A Generic Intelligent Advisor*. International Journal of Computers, Communications & Control, v. II, n. 1, pp. 5-16.
- Andrade, M. M. (2007). *Introdução à metodologia do trabalho científico*. (8ª ed). São Paulo: Atlas.
- Andrade, M. M. (2008). *Como preparar trabalho em curso de pós-graduação*. São Paulo: Atlas.
- Andrade, R. M., & Escrivão Filho, E. (2014). *Estratégia em Pequenas Empresas: Comparação das pesquisas sobre países emergentes*. WIII EGEPE, em: <http://www.egepe.org.br/anais/tema13/254.pdf>
- Angonese, R. (2012). *O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial: Análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional*. Tese de Doutorado – Universidade Regional de Blumenau, em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>
- Araújo, A. M. P., & Assaf Neto, A. (2003, setembro/dezembro). *A contabilidade tradicional e a contabilidade baseada em valor*. Revista Contabilidade e Finanças. São Paulo, v. 14, n. 33, p. 16-32.
- Atkinson, A. A., Banker, R.D., Kaplan, R.S., & Young, S.M. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.

- Attadia, L. C. L., & Martins, R. A. (2003). *Medição de desempenho como base para evolução da melhoria contínua*. Revista Produção, v. 13, n. 2.
- Azapagic, A., & Perdan, S. (2000, july). *Indicators of Sustainable Development for Industry: A General Framework*. Institution of Chemical Engineers Trans IChemE, v. 78, Part B.
- Backer, M., & Jacobsen, L. E. (1974). *Contabilidade de Custos: um enfoque administrativo de empresas*, v. 1, Editora: McGraw-Hill do Brasil.
- Backes, J. A. (2002, 2º semestre). *EVA® - Valor Econômico Agregado*. ConTexto, Porto Alegre, v. 2, n. 3.
- Baker, M. J. (2005). *Administração de Marketing*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Barth M. E., Beaver, W. H., & Landsman, W. R. (2001, september). *The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view*. Journal of Accounting and Economics, v. 31, Issues 1–3, pages 77–104, em <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410101000192>
- Beuren, I. M., Longaray, A. A., Raupp, F. M., Souza, M. A. B., Colauto, R. D., & Porton, R. A. B. (2006). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – Teoria e Prática*. (3ª ed). São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M., Schlindwein, A. C., & Pasqual, D. L. (2007, september/december). *Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006*. Revista contabilidade e finanças. v. 18, no.45 São Paulo, em: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000400003>
- Beuren, I. M., Longaray, A. A., Raupp, F. M., Souza, M. A. B., Colauto, R. D., & Porton, R. A. B. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. (3. ed). São Paulo: Atlas, 2010.
- Beuren, I. M., & Rengel, S. (2012, october/december). *Uso de los Atributos de la Contabilidad de Gestion Propuestos por Yuen y Moores (2001) en Empresas de un Segmento de la Industria de Santa Catarina*. Revista Brasileira de Gestão de Negócios (Brazilian Journal of Business Management), em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Bio, S. R. (2008). *Sistemas de Informação: Um Enfoque Gerencial*. (2. ed). São Paulo, Atlas.
- Bititci, U. S., Carrie, A. S., & Mcdevitt, L. (1997). *Integrated performance measurement systems: a development guide*. International Journal of Operations & Production Management, v. 17, n. 5, p. 522-534.
- Black, J. A., & Boal, K. B. (1994). *Strategic resources: traits, configurations and paths to sustainable competitive advantage*. Strategic Management Journal, v.15, p. 131-128, summer.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis*. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo (USP).

- Bornia, A. C. (2002) *Análise Gerencial de Custos*. Porto Alegre: Bookman.
- Brasil. (1976). *Lei 6.404 dispõe sobre as Sociedades por ações*.
- Brasil. (2007). *Lei 11.638 altera e revoga dispositivos da Lei 6.404/76*.
- Brimson, J. A. (1996). *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas.
- Brito, R. P., & Brito, L. A. L. (2012, may/june). *Vantagem competitiva e sua relação com o desempenho: uma abordagem baseada em valor*. Revista de Administração Contemporânea - RAC, v. 16(3), em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2001, december). *Financial accounting information and corporate governance*. Journal of Accounting and Economics, v. 32, Issues 1–3, Pages 237–333, em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410101000271>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). *An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic anagement accounting*. Accounting, Organizations and Society, 33, 836–863.
- Camacho, R. R. (2004). *Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob enfoque da gestão estratégica de custos*. Dissertação de Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Camacho, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência*. Tese de Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Campos, V. F. (2004). *TQC – Controle da Qualidade Total*. Nova Lima – Minas Gerais: INDG Tecnologia e Serviços Ltda.
- Carareto, E. S., Jayme, G. Tavares, M. P. Z., & Vale, V. P. (2006, julho/dezembro). *Gestão Estratégica de custos: custos na tomada de decisão*. Revista de Economia da UEG. Anápolis, v. 2, n. 2.
- Cardoso, A. F., Hoeltgebaum, M., & Alves, M. (2005, janeiro/dezembro). *O ciclo de vida do produto sob a ótica da gestão de custos*. ADM.MADE – Revista do Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial. Rio de Janeiro, v. 8, n. 9 e 10, p. 59-72.
- Cavalcanti, M. (2001). *Gestão estratégica de negócios: evolução, cenários, diagnóstico e ação*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Cervo, A. L., Bervian, P. A., & Silva, R. (2007). *Metodologia científica*. (6. ed). São Paulo: Pearson Prentice Hall.

- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). *The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems*. *The Accounting Review*, 61, 16–35.
- Ching, H. Y. (2006). *Contabilidade gerencial: novas práticas contábeis para a gestão de negócio*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). *Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?* *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 6, n. 2, pp. 228-259.
- Clegg, R. S, Hardy, C. H, Nord, W. R., Caldas, M., Fachin, R., & Fischer, T. (2007). *Handbook de Estudos Organizacionais: Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais*, v. 1, São Paulo: Atlas.
- Coelho, E. C. R. (2013). *Sistema de Informações para Habitação Social na cidade de São Paulo: Hapisp. 2012*. Tese de Doutorado em Geografia Humana - Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8136/tde-20052013-111444/>
- Colauto, R. D., Beuren, I. M., & Rocha, W. (2004, setembro/dezembro). *O custeio variável e o custeio-alvo como suporte às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos*. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 1(2):33-42, by Unisinos, em: <http://www.custosgerenciais.com.br/arquivos/22.pdf>
- Cooper, D.R., & Schindler, P.S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. (7 ed). Porto Alegre: Bookman.
- Copeland, R. M., Dascher, P. E., & Davion, D. L. (1980). *Financial Accounting*. Copyright, John Wiley & Sons.
- Corrar, L. J., Paulo, E., & Dias Filho, J. M. (2007). *Análise Multivariada – Para cursos de administração, ciências contábeis e economia*, (1. ed). São Paulo: Atlas.
- Costa, M. A. (1999). *Metodologia para implantação da gestão baseada em atividades (ABM): uma aplicação em área da engenharia da CELESC*. Florianópolis. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. PPGEP/UFSC.
- CPC 00 R1 (2011). *Estrutura Conceitual*, em: www.cpc.org.br
- CPC 03 R2 (2010). *Demonstração dos Fluxos de Caixa*, em: www.cpc.org.br
- CPC 26 R1 (2011). *Apresentação das demonstrações contábeis*. Disponível em: www.cpc.org.br
- Crocco, L., Polo, E.F., & Toledo, G. L. (2014, janeiro/abril). *Análise ambiental na formulação da estratégia organizacional: O caso de uma instituição de ensino superior*. *Journal of Economic Sociology Studies*, v. 4, p. 326-337, em: <http://e-jess.org/wp-content/uploads/2014/04/An%C3%A1lise-Ambiental-na-Formula%C3%A7%C3%A3o->

[da-Estrat%C3%A9gia-Organizacional-O-caso-de-uma-Institui%C3%A7%C3%A3o-de-Ensino-Superior.pdf](#)

- Cruz, C. V. O. A., & Rocha, W. (2008, julho/dezembro). *Custeio – Alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos*. Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, Brasil. ISSN (impresso)1807-1821, UFSC, Florianópolis, ano, v. 1, n. 10, p. 31 – 51.
- Cunha, P. R., Klann, R. C., & Lavarda, C. E. F. (2013, setembro/dezembro). *Ciclo de vida organizacional e controle gerencial: uma análise dos artigos em periódicos internacionais de contabilidade*. Revista De Gestão, Finanças e Contabilidade, v. 3(3), em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Dal bó, G., Milan, G. S., & Toni, D. (2012, setembro/dezembro). *O endosso por celebridade e a gestão da imagem da marca: evidências empíricas a partir do estudo da marca Ipanema Gisele Bündchen*. READ. Rev. eletrôn. adm. (Porto Alegre) v. 18, n.3. Porto Alegre, em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Dalberio, O., & Dalberio, M. C. B. (2010). *Metodologia científica: desafios e caminhos*. São Paulo: Paulos.
- Deming, W. E. (1990). *Qualidade: a revolução da administração*. Rio de Janeiro: Marques – Saraiva.
- Devellis, R. F. (1991). *Theory and applications*. Newbury Park, CA: SAGE Publications.
- Espejo, M. M. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. Tese de Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Fávero, L.P., Belfiore, P., Silva, F.L., & Chan, B.L. (2009). *Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Feigenbaum, A. V. (1994). *Controle da qualidade total*. São Paulo: Makron Books.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis*. Management Accounting Research, v. 20, n. 4, p. 263-282.
- Fisher, L. (2002). *One step beyond*. Accountancy, v. 129, n. 1V303, p. 32-34.
- Fleury, A., & Fleury, M. T. L. (2011). *Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra cabeça caleidoscópico da indústria brasileira*. (3ª ed). São Paulo: Atlas.
- Fonseca, J. S., & Martins, G. A. (1996). *Curso de estatística*. (6. ed). São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F. (2000). *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. (2. ed). São Paulo: Atlas.

- Frezatti, F. (2005, abril/junho). *Beyond Budgeting: Inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?* ERA – Revista de Administração de Empresas, v. 45, n. 2, pp. 23 – 33, Fundação Getúlio Vargas Brasil.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gabeira Netto, L. J., Mello, L. B., & Barroso, S. R. (2001). *Análise da utilização do custeio do ciclo de vida e do custeio kaizen para a tomada de decisão*. In: Congresso Internacional de Custos, 7. León – Espanha.
- Garvin, D. A. (2002). *Gerenciando a qualidade: a visão estratégica e competitiva*. Rio de Janeiro: Qualitymark.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. (5. ed). São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2002) *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4. ed). São Paulo: Atlas.
- Gordon, S. R., & Gordon, J. R. (2011). *Sistemas de Informação uma Abordagem Gerencial*. (3. ed)., Rio de Janeiro: LTC.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). *It is a Small of Management Accounting Practices*. Journal of Management Accounting Research, em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137281
- Guapo, A. L. A. (2011). *Preços gerenciais de transferência como ferramenta de controle gerencial: O caso as Scania Latin América*. Dissertação de Mestrado – Universidade Católica de São Paulo, em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>
- Guerreiro, R., Cornachione Junior, E. B., & Soutes, D. O. (2011, janeiro/abril). *Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial?* Revista Contabilidade & Finanças, v. 22(55), em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Hair Jr, J. F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E., & Tathan, R.L. (2009). *Análise multivariada de dados*. (6.ed). Porto Alegre: Bookman.
- Hannan, M., & Freeman. J. (1977). *Ecologia Populacional das Organizações*. RAE, v. 45, n. 3, 2005, original – The Population Ecology of Organizations. American Journal of Sociology, v. 82, p. 929 – 964.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de Custos – Contabilidade e Controle*. (1. ed). São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Hendriksen, E. S. & Van Breda, M. F. (2012). *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas.

- Hiratuka, C. (2005, janeiro/março). *Internacionalização de atividades de pesquisa e desenvolvimento das empresas transnacionais: análise da inserção das filiais brasileiras*. São Paulo Perspectiva v. 19 n. 1 São Paulo, em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-88392005000100009&script=sci_arttext
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hornigren, C. T. (1978). *Contabilidade de Custos - um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2000). *Contabilidade de custos*. (9. ed). Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2004a). *Contabilidade de custos*. v. 1, (11. ed). São Paulo: Prentice Hall.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2004b). *Contabilidade de custos*. v. 2, (11. ed). São Paulo: Prentice Hall.
- Hornigren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade Gerencial*. (12. ed). São Paulo: Prentice Hall.
- Isidoro, C. (2012). *O impacto do desenho e uso dos sistemas de controle gerencial na estratégia organizacional*. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal do Paraná, em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>
- Iudícibus, S. (2010). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Iung, G., & Silva, T. M. (2005, dezembro/fevereiro). *Valor econômico agregado*. Revista eletrônica de contabilidade. Santa Maria, v. 1, n. 2.
- Jiambalvo, J. (2009). *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: LTC.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*, p. cm. Includes bibliographical references, index ISBN 0-87584-254-2, em <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=e-ZTdcG7QcUC&oi=fnd&pg=PR11&dq=management+accounting&ots=tTA5pyh82u&sig=YLvbeVujXyOLBNw7-0QBlrFm5o#v=onepage&q=management%20accounting&f=false>
- Jordão, R. V. D., & Souza, A. A. (2012, janeiro/março). *Efeitos da cultura corporativa no sistema de controle gerencial pós-aquisição: Um estudo do sucesso numa empresa brasileira*. Revista de Gestão USP, v. 19(1), em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Kaplan R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992, January/February) “*The Balanced Scorecard – measures that drive performance*”, Harvard Business Review, pp. 71-79.

- Kaplan, R., & Norton, D. (2000). *The Strategy Focused Organisation: How Balanced Scorecard*. Companies Thrive in the New Business Environment, Harvard Business School Press, Cambridge.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2001a, março). *Transformar o Balanced Scorecard de Medição de Desempenho para Anagemnt M. Estratégico: Parte I*. Associação Americana de Contabilidade Accounting Horizons, v. 15, n. 1.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2001b, junho). *Transformar o Balanced Scorecard de Medição de Desempenho para Anagemnt M. Estratégico: Parte II*. Associação Americana de Contabilidade Accounting Horizons, v. 01. 15 n. 2, pp. 147-160
- Kerlinger, F. N. (1980). *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: Um tratamento conceitual*. São Paulo EPU.
- Kennerley, M., & Neely, A. (2003). *Measuring performance in a changing business environment*, International Journal of Operations & Production Management, v. 23, Iss 2 pp. 213 – 229 Permanent link to this document, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/01443570310458465>
- Kotler, P. (2007). *Princípios de Marketing*. (12. ed). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Kotler, P. Kartajaya, H., & Setiawan, I. (2010). *Marketing 3.0: As forças que estão definindo o novo marketing centrado no ser humano*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kwee, K. C. (2013). *Understanding the features of performance measurement system: a literature review*. Measuring Business, Excellence, v. 17, Iss 4, pp. 102 – 121, Permanent link to this document, 2013, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/MBE-05-2012-0031>
- Laudon, K., & Laudon, J. (2010). *Management Information Systems*. Management Information Systems: International Edition, in: <http://web.ist.utl.pt/~ist13085/fcsh/sio/slides/Laudon-11e/Description.pdf>
- Lauschner M. A., & Beuren, I. M. (2004, agosto). *Gestão estratégica de custos*. Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v. 15, n. 2, p. 53-84.
- Lawrence P., & Lorsch, J. (1973). *As Empresas e o Ambiente*. Petrópolis: Vozes.
- Lebas, M. J. (1995). *Performance measurement and performance management*. Elsevier Int. J. Production Economics, 41, 23 – 35.
- Lima, A. A. (2013). *Demonstração do fluxo de caixa*. Revista de Contabilidade do Mestrado – UERJ, em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rmccuerj/article/viewFile/7275/pdf>
- Lima, J. P. B., Lima, L. C., & Fischer, A. L. (2014). *Estratégia de Negócio Versus Estratégia de Recursos Humanos: Estudo Exploratório em uma Empresa de Pequeno Porte*. VIII EGEPE, em: <http://www.egepe.org.br/anais/tema03/115.pdf>

- Lincoln, L. L. (2011). *Razões de uso e adaptações para implantação dos sistemas integrados de gestão (ERP) e suas implicações no controle gerencial: Um estudo comparativo em quatro empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado – Universidade do Estado do Rio de Janeiro em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>
- Lopes, A. B., & Martins, E. (2012). *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. J. (2004). *Manual de Contabilidade Hoteleira*. São Paulo: Atlas.
- Maher, M. (2001). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). *Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions*. *Management accounting research*, v. 19, n. 4, p. 287-300.
- Mamani, E. F. (2009). *Estratégias de organização industrial: Estudo exploratório em agrupamentos em criadores de truta em puno, Peru*. Tese de Doutorado. Departamento de administração da faculdade de economia, administração e contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Mañas, A. V. (2010). *Administração de Sistemas de Informação: Como otimizar a empresa por meio dos sistemas de informação*. (8. ed)., São Paulo, Érica.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2006). *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. (6. ed). São Paulo: Atlas.
- Marôco, J. (2010). *Análise de Equações Estruturais: Fundamentos teóricos, Software & Aplicações*. ReportNumber, Lda: Pêro Pinheiro.
- Marques, K. C. M. (2012). *O custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: Um estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso*. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo (USP), em: <http://bancodeteses.capes.gov.br/>
- Martinho, G. B. (2011). *Melhoria de processos em empresas do setor de varejo do Brasil: Estudo de casos*. Dissertação de Mestrado. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Produção, em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3136/tde-31102011-123456/pt-br.php>
- Martins, E., Gelbcke, E.R., Santos, A., & Iudícibus, S. (2013). *Manual de Contabilidade Societária*. (2. ed). São Paulo: Atlas, 2013
- Martins, E. (2009). *Contabilidade de Custos*. (9. ed). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. (2002). *Estatística geral e aplicada*. (2. ed). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. (2005, julho/dezembro). *Falando sobre teorias e modelos nas ciências contábeis*. *BBR Brazilian Business Review*, v. 2 n. 2, em:

file:///C:/Users/Alceu/Downloads/Martins_2005_Falando-sobre-teorias-e-modelo_20545.pdf

- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica Para Ciências Sociais Aplicadas*. (2. ed). São Paulo: Atlas.
- Martins, R. A. (1999). Sistemas de medição de desempenho: um modelo para estruturação do uso. Tese de Doutorado em Engenharia– Universidade de São Paulo.
- Massirer, V. R. (2003). *O processo de desenvolvimento do produto e o planejamento do suporte ao cliente*. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Megliorini, E. (2001). *Custos*. São Paulo: Makron Books.
- Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2007). *A review of the literature on control and accountability*. Handbooks of management accounting research, v. 2, p. 785-802.
- Mira, T. M. (2003). *A Estratégia de Diferenciação no Setor de Telefonia: Um Estudo de Caso*. Dissertação de Mestrado - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Monden, Y. (1999). *Sistema de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen*. Porto Alegre: Bookman.
- Moro, J. R. (2014). *Implantação de um sistema de informações gerenciais numa empresa familiar da área da saúde, com reduzida estrutura*. Dissertação de Mestrado em controladoria empresarial – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, em: http://up.mackenzie.br/fileadmin/user_upload/imported/fileadmin/PUBLIC/UP_MACKENZIE/servicos_educacionais/stricto_sensu/Ciencias_Contabeis/Dissertacoes/Jose_Renato_Moro.pdf
- Munaretto, L. F., & Diedrich, M. (2007, janeiro/abril). *Custeio Variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes*. Revista Universo Contábil. Blumenau, v. 3, n. 1, p. 70-86.
- Nakagawa, M. (1994). *Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas.
- Neely, A. (1999). *The performance measurement revolution: why now and what next?* International Journal of Operations & Production Management, v. 19, v. 2, pp. 205-228, © MCB University Press, 0144-3577
- Neely, A., Richards, H, Mills, J., Plats, K., & Bourne, M. (1997). *Designing performance measures: a structured Approach*. International Journal of Operations & Production Management, v. 17, Iss 11 pp. 1131 – 1152 Permanent link to this document, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/01443579710177888>
- Neitzke, A. C. A. (2015). *A coexistência de Apolo e Dionísio: Influência da estratégia e do estilo de liderança no design e uso do orçamento sob a égide da Teoria Constitucional*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná.

- Oliveira, D. P. R. (2005). *Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais*. (10. ed). São Paulo, Atlas.
- Oliveira, S. L. (2002). *Tratamento de metodologia científica: projeto de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. (2. ed). São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Penman, S. H. (2013). *Análise de demonstrações financeiras e security valuation*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Perkins, M., Grey, A., & Remmers, H. (2014). "What do we really mean by "Balanced Scorecard"? International Journal of Productivity and Performance Management, v. 63, Iss 2 pp. 148 – 169.
- Pinheiro, A. A., Siani, A. C., Guilhermino, J. F., Henriques, M. G. M. O., Quental, C. M, & Pizarro, A. P. B (2006, maio/junho). *Metodologia para gerenciar projetos de pesquisa e desenvolvimento com foco em produtos: uma proposta*. RAP Rio de Janeiro 40(3): 457-78, em: <http://www.scielo.br/pdf/%0D/rap/v40n3/31251.pdf>
- Player, S., Keys, D., & Lacerda, R. (1997). *ABM: lições do campo de batalha*. São Paulo: Makron Books.
- Pontaldi, G. (2002). *A sistematização da gestão baseada em atividades (ABM) – activity-based management – para aplicação na área hospitalar – caso centro de terapia intensiva de um hospital universitário público*. Dissertação de Mestrado – Escola de Engenharia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
- Porter, M. E. (1989). *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus.
- Porter, M. E. (1999). *Competição: estratégias competitivas essenciais*. Traduzido por Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus.
- Resende, M. A., Siqueira, J. R. M., Domingues, R. M, & Almeida, J. C. (2005). *Orçamento de capital: Análise crítica e sugestões para o uso do custo marginal ponderado de capital em decisões de investimentos*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro – v. 10, n.1, 2005, p.65, em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/viewArticle/673>
- Ribeiro, A. L. (2006). *Teoria da Administração*. São Paulo: Saraiva.
- Rocha, W. (1999). *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade – FEA- USP, São Paulo.
- Rocha, W., & Borinelli, M. L. (2007). *Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo*. R. Contemp. Contab., v. 4, n. 7. Florianópolis, Brasil. ISSN (impresso)1807-1821 - ISSN (eletrônico) 2175-8069x.
- Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas.

- Sanvicente, A. Z., & Santos, C. C. (1995). *Orçamento da administração de empresas: planejamento e controle*. (2. ed). São Paulo: Atlas.
- Santos, J. J. (2000). *Análise de custos: Remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de caso*. (3. ed). São Paulo: Atlas.
- Scarpin, J. E. (2000). *Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos*. Londrina, 173 p., Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controladoria – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná.
- Sehnm, S., Pavão, Y. M. P., Rosseto, A. M., & Leonardi, V. A. (2012, abril/junho). *Recursos organizacionais em frigoríficos e sua relação com a implantação de estratégias voltadas a sustentabilidade ambiental: o caso do Grupo Marfrig Alimentos S.A.* Revista Brasileira de Gestão de Negócio, em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1995). *Gestão estratégica de custos*. Rio de Janeiro: Campus.
- Silva, E. L., & Menezes, E. M. (2005). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. (4. ed). Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC.
- Silva, R. O. (2008). *Teorias da Administração*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Sousa, V. D., Driessnack, M., & Mendes, I. A. C. (2007, maio/junho). *Revisão dos desenhos de pesquisa relevantes para enfermagem*. Parte 1: desenhos de pesquisa quantitativa. Revista Latino-Americana de Enfermagem, v. 15, n. 3, Universidade de São Paulo, em: <http://www.redalyc.org/pdf/2814/281421874022.pdf>
- Souza, C. M. L. (2011, setembro/outubro). *Entre o planejamento estratégico formal e informal: um estudo de caso exploratório sobre a prática de estratégia nas organizações*. Revista de Administração Contemporânea - RAC, v. 15(5), em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- Souza, M. A., Cardoso, M. F., & Machado, R. (2011, outubro/dezembro). *Análise de custos na cadeia de valor: estudo de caso em uma empresa multinacional do setor petrolífero*. RIC – Revista de Informação Contábil. Recife, v. 4, n. 4, p. 01-25.
- Stern, C. W., & Deimler, M. S. (2006). *The Boston consulting group on strategy*. (2. ed). Hoboken: Wiley.
- Stevenson, T. H., Barnes, F. C., & Stevenson, S. A. (1993). *Activity-based costing: an emerging tool for industrial marketing decision makers*. Journal of Business & Industrial Marketing, v. 8, n. 2, p. 40-52.
- Stevenson, W. J. (2001). *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harbra.
- Vanderbeck, E. J., & Nagy, C. F. (2003). *Contabilidade de Custos*. (11. ed). São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

- Vergara, S. C. (1998). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. (2.ed). São Paulo: Atlas.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., & Fess, P. E. (2001). *Contabilidade Gerencial*. (6. ed). São Paulo: Thomson Learning.
- Welsch, G. A. (1983). *Orçamento Empresarial*. (4 ed). São Paulo: Atlas.
- Wernke, R., & Lembeck, M. (2004, maio/Agosto). *Análise de rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias*. Rev. Contabilidade e finanças. v. 15, n. 35 São Paulo. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772004000200006>.
- Wernke, R. (2005). *Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais*. São Paulo: Saraiva.
- Whiteley, R. C. (1992). *A empresa totalmente voltada para o cliente: do planejamento à ação*. Rio de Janeiro: Campus.

APÊNCICE A - QUESTIONÁRIO ACADÊMICO

Prezado Respondente.

Esta pesquisa está sendo desenvolvida em âmbito acadêmico e designa-se a investigar as possíveis influências da estratégia e ferramentas de controles gerenciais no desempenho da empresa. A sua identificação é preservada, não havendo a necessidade de fornecer informações de caráter pessoal.

Agradecemos a sua colaboração!

BLOCO 1 - Qualificação da empresa

1. Qual é a faixa de faturamento bruto da empresa?
 - a. Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
 - b. Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
 - c. Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
 - d. Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
 - e. Maior do que R\$ 300 milhões

2. Qual o número de funcionários da empresa?
 - a. com até 19 empregados
 - b. de 20 a 99 empregados
 - c. de 100 a 499 empregados
 - d. mais de 500 empregados

BLOCO 2 - Qualificação do(a) respondente

3. Qual o seu tempo de atuação na empresa?
 - a. até 1 ano
 - b. entre 1 e 3 anos
 - c. entre 3 e 5 anos
 - d. mais de 5 anos

4. Qual a sua nacionalidade?
 - a. Brasileira
 - b. Outra. Qual? _____

5. Qual a sua formação?
 - a. Ensino Superior Incompleto
 - b. Ensino Superior Completo
 - c. Pós-Graduação - Especialização Incompleta
 - d. Pós-Graduação - Especialização Completa
 - e. Pós-Graduação - Mestrado/Doutorado
 - c. Outra. Qual? _____

6. Se você é formado, ou está se formando em curso superior, qual o seu curso?

- a. Ciências Contábeis
- b. Economia
- c. Administração
- d. Direito
- e. Outra. Qual? _____

7. Gênero?

- a. Masculino
- b. Feminino

BLOCO 3 - Estratégia Organizacional e Desempenho da Empresa
--

8. Classifique as seguintes prioridades estratégicas para a sua empresa, ao longo dos últimos 5 anos. (Escala: 0 = Discordo Totalmente; 10 = Concordo Totalmente)

a. A empresa busca alta qualidade do produto/serviço, muito maior do que o da concorrência.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
b. A empresa oferece suporte ao cliente do produto/serviço.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
c. A empresa desenvolve características únicas de produto/serviço.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
d. A imagem da marca dos produtos da organização deve ser maior do que a da concorrência.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
e. A empresa investe em pesquisa e desenvolvimento muito mais do que a concorrência.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
f. Nosso preço de venda é muito menor do que o da concorrência.	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

9. Avalie o desempenho da sua empresa, durante o ano de 2014.

- (a) Acima das expectativas
- (b) Corresponde às expectativas
- (c) Abaixo das expectativas

BLOCO 4 - Ferramentas da Contabilidade Gerencial

10. Dos controles gerenciais elencados abaixo, assinale as alternativas sobre o seu (a) conhecimento a respeito da ferramenta gerencial; (b) utilização da ferramenta e (c) importância da ferramenta para tomada de decisão.

	(a) Conhece		(b) Usa		(c) Importante para tomada de decisão	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
a. Planejamento estratégico formal.						
b. Técnicas de orçamento de capital (Valor Presente líquido, TIR, Payback, ROI, etc.).						
d. Orçamento.						
e. Custeio por absorção.						
f. Custeio baseado em atividades (ABC).						
g. Gestão baseada em atividades (ABM).						
h. Custeio Variável.						
i. Custeio Alvo (Custeio Meta, Target Costing).						
j. Análise custo/volume/lucro (por exemplo, análise do ponto de equilíbrio).						
l. Análise de lucratividade do produto.						
m. Análise do ciclo de vida do produto.						
n. Análise de medidas econômicas de desempenho (EVA, lucro residual, etc.).						
o. Análise da cadeia de valor.						
p. Balanced Scorecard ou outra ferramenta que incorpore medidas balanceadas (financeiras e não-financeiras) de desempenho.						
q. Demonstrações contábeis básicas (Demonstração do resultado do exercício, balanço patrimonial e demonstração do fluxo de caixa), adaptadas às necessidades dos gestores.						

APÊNCICE B – RESULTADOS ESTATÍSTICOS

Regressão Logística

Planejamento estratégico:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,078	,483	,026	1	,871	,925
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,159	,411	,149	1	,699	,853
Constante	-1,984	,414	22,913	1	,000	,138

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Técnicas de orçamento de capital:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,228	,250	,829	1	,362	,796
Etapa 1ª Estrat_Custo	,011	,297	,001	1	,970	1,011
Constante	-1,008	,289	12,157	1	,000	,365

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Orçamento:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,228	,250	,829	1	,362	,796
Etapa 1ª Estrat_Custo	,011	,297	,001	1	,970	1,011
Constante	-1,008	,289	12,157	1	,000	,365

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Custeio por absorção:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,193	,307	,394	1	,530	,825
Etapa 1ª Estrat_Custo	,071	,269	,070	1	,791	1,074
Constante	-1,368	,284	23,187	1	,000	,255

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Custeio baseado em atividades – ABC

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	,016	,308	,003	1	,959	1,016
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,359	,296	1,473	1	,225	,698
Constante	-,279	,327	,730	1	,393	,756

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Gestão ABM

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,329	,340	,939	1	,333	,719
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,702	,351	3,984	1	,046	,496
Constante	1,176	,345	11,631	1	,001	3,242

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Custeio variável:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	,012	,368	,001	1	,973	1,012
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,235	,332	,503	1	,478	,790
Constante	-1,534	,339	20,512	1	,000	,216

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Custeio alvo:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,270	,344	,618	1	,432	,763
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,100	,286	,123	1	,726	,905
Constante	,853	,278	9,392	1	,002	2,346

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Análise custo/volume/lucro:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-1,138	,662	2,955	1	,086	,321
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,016	,590	,001	1	,978	,984
Constante	-3,274	,755	18,812	1	,000	,038

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Análise de lucratividade do produto:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,619	,619	1,000	1	,317	,539
Etapa 1ª Estrat_Custo	,099	,497	,039	1	,843	1,104
Constante	-2,875	,536	28,784	1	,000	,056

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Análise do ciclo de vida do produto:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	,026	,284	,008	1	,927	1,026
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,092	,262	,124	1	,724	,912
Constante	-,360	,285	1,593	1	,207	,698

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Análise de medidas econômicas de desempenho:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,161	,293	,303	1	,582	,851
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,505	,284	3,154	1	,076	,604
Constante	-,185	,280	,433	1	,510	,831

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Análise da cadeia de valor:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,338	,294	1,327	1	,249	,713
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,131	,264	,247	1	,619	,877
Constante	,461	,265	3,025	1	,082	1,585

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Balanced scorecard:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,714	,380	3,527	1	,060	,490
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,448	,340	1,735	1	,188	,639
Constante	,196	,306	,410	1	,522	1,216

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Demonstrações contábeis básicas:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	1,035	,914	1,284	1	,257	2,815
Etapa 1ª Estrat_Custo	,086	,502	,030	1	,863	1,090
Constante	-3,379	,668	25,564	1	,000	,034

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Estratégia de diferenciação e custo com desempenho da empresa:

Variáveis na equação						
	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Estrat_Diferenciação	-,493	,189	6,817	1	,009	,611
Etapa 1ª Estrat_Custo	-,364	,185	3,885	1	,049	,695
Constante	-,758	,183	17,164	1	,000	,468

a. Variáveis inseridas na etapa 1: Estrat_Diferenciação, Estrat_Custo.

Chi – Square**Planejamento_estratégico_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada**

Contagem

	Desempenho_Dummy		Total
	Favorável	Desfavorável	
Planejamento_estratégico_usa Sim	36	14	50
sa Não	5	2	7
Total	41	16	57

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	,001 ^a	1	,975		
Correção de continuidade ^b	,000	1	1,000		
Razão de probabilidade	,001	1	,975		
Fisher's Exact Test				1,000	,643
Associação Linear por Linear	,001	1	,975		
N de Casos Válidos	57				

a. 1 células (25,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 1,96.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Técnicas_de_orçamento_de_capital_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Técnicas_de_orçamento_de _capital_usa	Sim	32	14	46
	Não	11	6	17
Total		43	20	63

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	,135 ^a	1	,713	,765	,468
Correção de continuidade ^b	,004	1	,950		
Razão de probabilidade	,134	1	,715		
Fisher's Exact Test					
Associação Linear por Linear	,133	1	,715		
N de Casos Válidos	63				

a. 0 células (,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 5,40.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Orçamento_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Orçamento_usa	Sim	65	28	93
	Não	0	2	2
Total		65	30	95

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	4,427 ^a	1	,035	,097	,097
Correção de continuidade ^b	1,783	1	,182		
Razão de probabilidade	4,705	1	,030		
Fisher's Exact Test					
Associação Linear por Linear	4,380	1	,036		
N de Casos Válidos	95				

a. 2 células (50,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é ,63.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Custeio_por_absorção_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Custeio_por_absorção_usa	Sim	41	21	62
	Não	11	5	16
Total		52	26	78

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	,039 ^a	1	,843	1,000	,547
Correção de continuidade ^b	,000	1	1,000		
Razão de probabilidade	,040	1	,842		
Fisher's Exact Test					
Associação Linear por Linear	,039	1	,844		
N de Casos Válidos	78				

a. 0 células (,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 5,33.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Custeio_ABC_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Custeio_ABC_usa	Sim	15	9	24
	Não	15	3	18
Total		30	12	42

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	2,188 ^a	1	,139	,180	,128
Correção de continuidade ^b	1,286	1	,257		
Razão de probabilidade	2,279	1	,131		
Fisher's Exact Test					
Associação Linear por Linear	2,135	1	,144		
N de Casos Válidos	42				

a. 0 células (,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 5,14.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Gestão_ABM_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Gestão_ABM_usa	Sim	9	6	15
	Não	31	11	42
Total		40	17	57

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	1,007 ^a	1	,316		
Correção de continuidade ^b	,455	1	,500		
Razão de probabilidade	,975	1	,324		
Fisher's Exact Test				,341	,247
Associação Linear por Linear	,989	1	,320		
N de Casos Válidos	57				

a. 1 células (25,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 4,47.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Custeio_variável_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Custeio_variável_usa	Sim	35	15	50
	Não	9	2	11
Total		44	17	61

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	,626 ^a	1	,429		
Correção de continuidade ^b	,176	1	,674		
Razão de probabilidade	,671	1	,413		
Fisher's Exact Test				,712	,350
Associação Linear por Linear	,616	1	,432		
N de Casos Válidos	61				

a. 1 células (25,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 3,07.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Custeio_alvo_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Custeio_alvo_usa	Sim	14	6	20
	Não	31	14	45
Total		45	20	65

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	,008 ^a	1	,929		
Correção de continuidade ^b	,000	1	1,000		
Razão de probabilidade	,008	1	,929		
Fisher's Exact Test				1,000	,585
Associação Linear por Linear	,008	1	,929		
N de Casos Válidos	65				

a. 0 células (,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 6,15.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Análise_custo_volume_lucro_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Análise_custo_volume_lucro_usa	Sim	42	16	58
	Não	1	2	3
Total		43	18	61

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	2,094 ^a	1	,148		
Correção de continuidade ^b	,637	1	,425		
Razão de probabilidade	1,867	1	,172		
Fisher's Exact Test				,205	,205
Associação Linear por Linear	2,060	1	,151		
N de Casos Válidos	61				

a. 2 células (50,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é ,89.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Análise_lucratividade_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Análise_lucratividade_usa	Sim	52	17	69
	Não	4	0	4
Total		56	17	73

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	1,285 ^a	1	,257	,567	,337
Correção de continuidade ^b	,276	1	,600		
Razão de probabilidade	2,190	1	,139		
Fisher's Exact Test					
Associação Linear por Linear	1,267	1	,260		
N de Casos Válidos	73				

a. 2 células (50,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é ,93.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Análise_ciclo_vida_produto_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Análise_ciclo_vida_produto_usa	Sim	21	9	30
	Não	15	6	21
Total		36	15	51

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	,012 ^a	1	,912	1,000	,583
Correção de continuidade ^b	,000	1	1,000		
Razão de probabilidade	,012	1	,912		
Fisher's Exact Test					
Associação Linear por Linear	,012	1	,913		
N de Casos Válidos	51				

a. 0 células (,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 6,18.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Medidas_econômicas_desempenho_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Medidas_econômicas_dese	Sim	23	7	30
mpenho_usa	Não	18	7	25
Total		41	14	55

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	,157 ^a	1	,692		
Correção de continuidade ^b	,007	1	,932		
Razão de probabilidade	,156	1	,693		
Fisher's Exact Test				,762	,464
Associação Linear por Linear	,154	1	,695		
N de Casos Válidos	55				

a. 0 células (,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 6,36.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Análise_cadeia_valor_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Análise_cadeia_valor_usa	Sim	18	6	24
	Não	27	11	38
Total		45	17	62

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	,115 ^a	1	,734		
Correção de continuidade ^b	,002	1	,962		
Razão de probabilidade	,116	1	,733		
Fisher's Exact Test				,779	,485
Associação Linear por Linear	,113	1	,736		
N de Casos Válidos	62				

a. 0 células (,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 6,58.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Balanced_scorecard_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Balanced_scorecard_usa	Sim	14	11	25
	Não	19	8	27
Total		33	19	52

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	1,156 ^a	1	,282		
Correção de continuidade ^b	,619	1	,431		
Razão de probabilidade	1,159	1	,282		
Fisher's Exact Test				,389	,216
Associação Linear por Linear	1,134	1	,287		
N de Casos Válidos	52				

a. 0 células (,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 9,13.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Demonstrações_contábeis_básicas_usa * Desempenho_Dummy Tabulação cruzada

Contagem

		Desempenho_Dummy		Total
		Favorável	Desfavorável	
Demonstrações_contábeis_básicas_usa	Sim	61	28	89
	Não	4	0	4
Total		65	28	93

Testes de chi-quadrado

	Valor	df	Sig. Assint. (2 lados)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Chi-quadrado de Pearson	1,801 ^a	1	,180		
Correção de continuidade ^b	,616	1	,433		
Razão de probabilidade	2,942	1	,086		
Fisher's Exact Test				,312	,232
Associação Linear por Linear	1,781	1	,182		
N de Casos Válidos	93				

a. 2 células (50,0%) esperam contagem menor do que 5. A contagem mínima esperada é 1,20.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

Análise da Variância: ANOVA

Prioridades estratégicas de diferenciação com:

Orçamento

ANOVA

REGR factor score 1 for analysis 1

	Soma dos Quadrados	Df	Média dos Quadrados	F	Sig.
Entre Grupos	9,021	1	9,021	10,913	,001
Nos grupos	76,879	93	,827		
Total	85,900	94			

Análise custo/volume/lucro

ANOVA

REGR factor score 1 for analysis 1

	Soma dos Quadrados	Df	Média dos Quadrados	F	Sig.
Entre Grupos	2,375	1	2,375	3,668	,060
Nos grupos	38,207	59	,648		
Total	40,582	60			

Balanced scorecard

ANOVA

REGR factor score 1 for analysis 1

	Soma dos Quadrados	Df	Média dos Quadrados	F	Sig.
Entre Grupos	2,630	1	2,630	3,359	,073
Nos grupos	39,152	50	,783		
Total	41,783	51			

Prioridade estratégica de liderança de custo com:
Gestão ABM

ANOVA

REGR factor score 2 for analysis 1

	Soma dos Quadrados	Df	Média dos Quadrados	F	Sig.
Entre Grupos	4,511	1	4,511	4,268	,044
Nos grupos	58,128	55	1,057		
Total	62,639	56			

Análise de medidas econômicas de desempenho

ANOVA

REGR factor score 2 for analysis 1

	Soma dos Quadrados	Df	Média dos Quadrados	F	Sig.
Entre Grupos	3,490	1	3,490	3,470	,068
Nos grupos	53,303	53	1,006		
Total	56,793	54			

Prioridades estratégicas de diferenciação com:
Desempenho

ANOVA

REGR factor score 1 for analysis 1

	Soma dos Quadrados	Df	Média dos Quadrados	F	Sig.
Entre Grupos	7,376	1	7,376	7,711	,006
Nos grupos	140,624	147	,957		
Total	148,000	148			

Prioridade estratégica de liderança de custo com:

Desempenho

ANOVA

REGR factor score 2 for analysis 1

	Soma dos Quadrados	Df	Média dos Quadrados	F	Sig.
Entre Grupos	3,668	1	3,668	3,736	,055
Nos grupos	144,332	147	,982		
Total	148,000	148			

Confiabilidade

Pré-teste:

Resumo do processamento de caso

	N	%
Válido	7	100,0
Casos Excluídos ^a	0	,0
Total	7	100,0

a. Exclusão de lista com base em todas as variáveis do procedimento.

Estatísticas de confiabilidade

Alfa de Cronbach	N de itens
,765	5

Para toda a amostra:

Resumo do processamento de caso

	N	%
Válido	149	100,0
Casos Excluídos ^a	0	,0
Total	149	100,0

a. Exclusão de lista com base em todas as variáveis do procedimento.

Estatísticas de confiabilidade

Alfa de Cronbach	N de itens
,856	5