

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PERFIL DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA
DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA**

Emanuel Rodrigues Junqueira

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

SÃO PAULO

2010

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Carlos Roberto Azzoni
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Junior
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

EMANUEL RODRIGUES JUNQUEIRA

**PERFIL DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA
DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

SÃO PAULO

2010

Tese defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

**PERFIL DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA
DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA**

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Junqueira, Emanuel Rodrigues
Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência / Emanuel Rodrigues Junqueira. -- São Paulo, 2010.
147 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2010.
Bibliografia.

1. Contabilidade gerencial 2. Controladoria I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
II. Título.

CDD – 658.151

*À Deus, sem ele essa Vitória
não seria possível.
À minha família.*

Normalmente, deixamos essa parte para o final. Não porque seja menos importante, mas porque é difícil expressar em uma página todos os nossos sentimentos e ainda agradecer a todos que contribuíram para esse momento. Se você está lendo esses agradecimentos e o seu nome não está aqui, peço desculpas, e saiba que lhe sou grato. Não conheço ninguém que tenha lido essa parte da Tese sem esperar que seu nome estivesse por aqui. Também, não conheço ninguém que não tenha se esquecido de pelo menos um nome MUITO importante.

Uma Tese é um trabalho individual, mas impossível de ser elaborada sem o apoio de muitas pessoas. Não é possível chegar ao final de um período tão longo sem a colaboração de várias pessoas que durante esses anos me deram o prazer da verdadeira amizade, compartilhando as alegrias e tristezas vivenciadas, e apoiando na construção deste trabalho. Por isso, agradeço:

- A todos os funcionários da FEA e da FIPECAFI, meu agradecimento pelo carinho e atenção com que sempre me auxiliaram. Em especial, a Belinda, ao Rodolfo, a Cris e a Valéria. Espero um dia poder atender a todos com o sorriso, o carinho e a competência que sempre me atenderam.
- Aos professores do Departamento, agradeço aos ensinamentos. Não só aqueles relacionados aos “conteúdos programáticos”, como também pelo aprendizado de vida em vários agradáveis e divertidos encontros informais.
- A FIPECAFI, pelo apoio institucional. Essa jornada seria impossível sem todo o apoio recebido. Acredito, sinceramente, que toda a produção científica produzida durante esse período e ainda aquela por vir, é fruto desse apoio irrestrito. Serei eternamente grato e, sei que não seria justo se não mencionasse o professor Iran pelo apoio irrestrito para viabilizar minha Bolsa Sanduíche na Inglaterra.
- Ao professor Diógenes de Souza Bido pelos ensinamentos e orientações na parte estatística
- Ao professor Robert Scapens pelos seus ensinamentos durante o Programa Sanduíche na The University of Manchester.
- Aos professores Sérgio Bulgacov e Antônio César Amaru pelas importantes contribuições durante a minha qualificação.
- Meu agradecimento ao Antônio. Sem o apoio dele no Laboratório de Práticas Gerenciais, não conseguiria nunca obter as respostas do questionário dessa pesquisa.
- Ao Artur, pelos vários debates que tivemos no Laboratório.
- Patrícia, Bispo, Reinaldo, Márcio, Zé Elias e Mônica. Obrigado por estarem presentes nos momentos alegres e tristes dessa jornada. Nunca me esquecerei de vocês!
- A Marta pelo apoio e pela torcida.
- Agradecer ao meu orientador é um exercício complicado. É impossível conviver com o Fábio uma semana e lembrar que existe uma relação “formal” entre nós. O Fábio foi um verdadeiro amigo durante essa jornada. Os ensinamentos “técnicos” foram fundamentais. Mas, aqueles adquiridos “fora das quatro linhas”, vão ficar para sempre, independente de estar trabalhando com contabilidade gerencial ou não.

“Never mind the gap!”

Bob Scapens

RESUMO

Este estudo investiga, sob a ótica da teoria da contingência, os efeitos dos fatores contingenciais sobre o perfil do sistema de controle gerencial (SCG) das empresas brasileiras tendo como objetivo compreender as características do SCG, em função dos fatores contingenciais. São examinados os efeitos diretos e interativos dos fatores contingenciais internos – estratégia, estrutura, tecnologia da informação e estágio do ciclo de vida organizacional – e do ambiente no perfil do SCG. Avalia-se também o efeito do SCG no desempenho organizacional. Esta pesquisa defende a tese de que os fatores contingenciais internos e externos influenciam o perfil do SCG que possui associação com o desempenho, sendo possível estabelecer arranjos (*fit*) entre fatores contingenciais, características do SCG e desempenho organizacional. As hipóteses relativas aos efeitos dos fatores contingenciais no SCG preveem que o ambiente, fator contingencial externo, possui associação com os fatores contingenciais internos i) estratégia, ii) estrutura, iii) estágio do CVO e iv) tecnologia da informação; que o ambiente e os fatores contingenciais internos possuem associação com o perfil do SCG e que o SCG possui associação com o desempenho. A amostra envolveu 120 empresas brasileiras de grande porte e os dados para obtenção de informações sobre as mesmas foram coletados através de uma *survey* (levantamento). Para o tratamento dos dados, foram utilizadas as técnicas estatísticas de análise fatorial, análise de *clusters* e modelagem de equações estruturais. Os resultados indicaram que quando analisadas em um único grupo de empresas, não foi possível identificar associação entre os fatores contingenciais e o SCG e deste com o desempenho organizacional, rejeitando-se as hipóteses estabelecidas. Entretanto, ao separar as empresas em dois grupos distintos, i) indústria e ii) comércio e serviços, a hipótese de associação entre o fator contingencial ambiente e o SCG foi aceita. Também foram aceitas as hipóteses de: i) associação do ambiente com os fatores contingenciais internos da organização, ii) de associação dos fatores contingenciais internos com o SCG e, finalmente, iii) do SCG com o desempenho organizacional. A validação das hipóteses da pesquisa indica que a escolha e a utilização dos artefatos do SCG sofrem influência dos fatores contingenciais vivenciados pela empresa. Os resultados da pesquisa estão sujeitos a algumas limitações: i) as respostas refletem a percepção dos profissionais de controladoria das empresas, ii) a amostra não é probabilística e, portanto, todas as inferências não podem ser generalizadas para a população. Entretanto, considerando o atual estágio da pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, a pesquisa fornece uma visão importante de um grupo de empresas classificadas entre as maiores do País. Esta análise pode ser o ponto de partida para futuras pesquisas que utilizem a teoria da contingência.

ABSTRACT

This study investigates, from the perspective of contingency theory, the effects of contingency factors on the profile of the management control system (SCG) of Brazilian companies. The study examines the direct and interactive effects of internal contingency factors - strategy, structure, information technology and stage of organizational life cycle - and the environment in the profile of the SCG. It also evaluates the effect of SCG on organizational performance. This research supports the view that the contingent factors internal and external influence the profile of the SCG that has membership to the performance, it is possible to make arrangements (*fit*) between contingency factors, characteristics of the SCG and organizational performance. The assumptions of the effects of contingency factors in the SCG predict that the environment, external contingency factor, has association with membership to the internal contingency factors i) strategy, ii) structure, iii) stage of the CVO and iv) information technology, the environment and the internal contingency factors are associated with the profile of the SCG and the SCG has association with the performance. The sample involved 120 Brazilian companies large and the data to obtain information about them was collected through a survey (survey). For the treatment of data, we used the statistical techniques of factor analysis, cluster analysis and structural equation modeling. The results showed that when analyzed in a single group of companies, we could not identify an association between contingency factors and the SCG and this organizational performance, rejecting the hypotheses. However, the separate companies in two distinct groups: i) industry and ii) trade and services, the hypothesis of association between the environment and contingency factor SCG was accepted. We also accept the following hypotheses: i) linking the environment with the contingency factors internal to the organization, ii) the association of contingency factors internal to the SCG and, finally, iii) the SCG with organizational performance. The validation of the hypotheses of research indicates that the choice and use of artifacts from the SCG are influenced by the contingent factors experienced by the company. The survey results are subject to some limitations: i) the responses reflect the perceptions of professionals controlling companies, ii) the sample is not probabilistic and, therefore, all inferences can not be generalized to the population. However, considering the current state of research in management accounting in Brazil, the study provides important insight into a group of companies ranked among the highest in Brazil. This analysis can be the starting point for future studies using the contingency theory.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	3
LISTA DE TABELAS	5
LISTA DE QUADROS.....	7
LISTA DE FIGURAS.....	8
1. INTRODUÇÃO.....	9
1.1 Contextualização do Problema	11
1.2 Questão de Pesquisa.....	12
1.3 Objetivos da Pesquisa.....	13
1.3.1. Objetivo Geral.....	13
1.3.2. Objetivos Específicos	13
1.4 Definições Operacionais.....	14
1.5 Justificativas do Trabalho.....	16
1.6 Contribuições.....	18
1.7 Limitações do Estudo.....	19
1.8 Estrutura do Trabalho.....	20
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	23
2.1. Teoria da Contingência: origem e evolução.....	23
2.1.1 Joan Woodward (1958 e 1965)	24
2.1.2 Tom Burns e George Stalker (1961)	25
2.1.3 Alfred Du Pont Chandler Jr. (1962)	26
2.1.4 Paul Roger Lawrence e Jay William Lorsch (1967)	27
2.1.5 Charles Perrow (1967).....	28
2.1.6 James David Thompson (1967)	28
2.1.7 Larry Greiner (1972)	30
2.1.8. Pradip Khandwalla (1972)	31
2.1.9 Lex Donaldson e a moderna teoria da contingência.....	33
2.2 Sistema de controle gerencial	37
2.3 Controle gerencial sob a ótica da contabilidade gerencial e da teoria contingencial: estudos recentes	39
2.3.1 Robert H. Chenhall e Kim Langfield-Smith (1998).....	40
2.3.2 Ken Moores e Susana Yuen (2001).....	41
2.3.3 Divesh S. Sharma (2002)	41
2.3.4 Annette Baines e Kim Langfield-Smith (2003)	42
2.3.5 Sthephen C. Hansen e Wim A. Van der Stede (2004).....	43
2.3.6 Robert H. Chenhall (2005).....	44
2.3.7 Alnoor Bhimani e Kim Langfield-Smith (2007).....	45
2.3.8 Johanna Hyvönen (2008)	46
2.3.9 Simon Cadez e Chris Guilding (2008)	48
2.3.10 Juha-Pekka Kallunki e Hanna Silvola (2008)	48
2.3.11 Hanna Silvola (2008).....	49
2.3.12 Pesquisas no Brasil	54
2.4 Construtos da pesquisa em relação à abordagem contingencial.....	55
2.4.1 O ambiente	55
2.4.2 A estratégia	57
2.4.3 A tecnologia da informação	59
2.4.4 A estrutura.....	60

2.4.5 O estágio do ciclo de vida organizacional	61
2.4.6 Fatores contingenciais e desempenho.....	64
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	67
3.1. Teoria e Hipóteses da Pesquisa.....	68
3.2 Tipologia da Pesquisa.....	69
3.3. Seleção da Amostra e Técnica de Coleta de Dados	70
3.4 Pré-teste, Preparação e Estrutura do Questionário.....	77
3.5 Perfil das Empresas e dos Respondentes.....	78
3.6 Tratamento Estatístico e Critérios para a Análise dos Resultados.....	80
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	83
4.1 Análises descritivas das variáveis	83
4.2 Análise fatorial para as empresas pesquisadas	87
4.3. Análise da Modelagem de Equações Estruturais para um Único Grupo de Empresas	92
4.4 Análise fatorial para empresas industriais.....	96
4.5 Análise fatorial para empresas comerciais e prestadoras de serviço	106
4.6 Clusters para empresas comerciais e de serviços.....	116
4.7 Cluster para empresas industriais.....	118
4.8 Validação e perfil dos agrupamentos	120
4.9 Confirmação das Hipóteses Estabelecidas pela Tese.....	122
5. CONCLUSÕES	125
REFERÊNCIAS	128
APÊNDICES	138
APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO	138
APÊNDICE 2 - QUESTIONÁRIO	139
Características do Sistema de Contabilidade Gerencial das empresas no Brasil	139

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC: Ambiente complexo
AD: Ambiente diversificado
AH: Ambiente hostil
AI: Ambiente de incerteza
ALUC: Análise da lucratividade do produto
ANCADVAL: Análise da cadeia de valor
ANCV: Análise do Ciclo de Vida do produto
ANMEDECO: Análise das medidas econômicas de desempenho
AVDESEQU: Avaliação de desempenho por equipes de trabalho
AVFOR: Avaliação dos fornecedores
BENCHEXT: *Benchmarking* externo
BENCHINT: *Benchmarking* interno
BSC: *Balanced Scorecard*
BXCUS: Baixo custo
BXPRE: Baixo preço
CABC: Custeio baseado em atividades
CABS: Custeio por absorção
CALVO: Custeio alvo
CANDIST: Canal de distribuição amplo, ou capacidade de disponibilizar rapidamente o produto para os seus clientes
CUSTPROD: Customizar produtos
CVAR: Custeio Variável
CVL: Análise Custo/Volume/Lucro
DEMCONT: Demonstrações contábeis básicas
DIFP: Produtos diferenciados
ECOMM: *E-Commerce* – venda de produtos e serviços pela internet
EDIVI: Estrutura divisional
EFLEX: estrutura flexível
EFUNC: Estrutura funcional
EGP: Estimula a gestão corporativa
ENTRAP: Entregas rápidas
EPNH: Estrutura com poucos níveis hierárquicos entre alta administração e nível operacional
EEMT: Execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho
ETEQ: Execução de tarefas por equipes de trabalho
GBA: Gestão baseada em atividades
GCS: Gerenciamento da cadeia de suprimentos
GERPRO: Gerenciamento por projeto
GJIT: Gestão Just-in-time
GQT: Gestão da qualidade total
GRC: Gerenciamento da relação com o cliente
INDRETFUNC: Índice do tempo médio de retenção de funcionário
INDSATCL: Índice de Satisfação de clientes
INDSATEM: Índice de satisfação dos empregados
MDVNP: Modificar design e introduzir novos produtos rapidamente
MEDFIN: Médias não financeiras
MKTSHAR: *Market Share*

ML: Margem de Lucro
MSHARE: *Market share*
MVOLMIX: Modificar o volume e o mix de produtos oferecidos rapidamente
OCAP: Orçamento de Capital
ORÇ: Orçamento
PE: Planejamento estratégico
PTQE: Programas de treinamento e qualificação de empregados
PTQG: Programas de treinamento e qualificação de gestores
QUAL: Qualidade
ROB: Faturamento Bruto
ROI: Retorno sobre investimento
RSPL: Retorno sobre o patrimônio líquido
SATCLI: Pesquisa de satisfação dos clientes
SCG: Sistema de controle gerencial
SERVPOS: Serviço de pós venda
SINTG: Sistema integrado de gestão
TED: Transferência eletrônica de dados
VARPROD: Variedade de produtos

LISTA DE TABELAS

TABELA 1: PERFIL DOS RESPONDENTES	79
TABELA 2: EMPRESAS POR RAMO DA ECONOMIA	79
TABELA 3: EMPRESAS POR SETOR DA ECONOMIA	80
TABELA 4: TABELA DE FREQUÊNCIAS PARA OS CONSTRUTOS DO AMBIENTE	84
TABELA 5: TABELA DE FREQUÊNCIAS PARA OS CONSTRUTOS DA ESTRATÉGIA	84
TABELA 6: TABELA DE FREQUÊNCIAS PARA OS CONSTRUTOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	85
TABELA 7: TABELA DE FREQUÊNCIAS PARA OS CONSTRUTOS DE ESTRUTURA	85
TABELA 8: TABELAS DE FREQUÊNCIAS PARA AS VARIÁVEIS QUANTITATIVAS DO CONSTRUTO SCG	86
TABELA 9: TABELA DE FREQUÊNCIAS PARA OS ARTEFATOS QUALITATIVOS DO CONSTRUTO SCG	87
TABELA 10: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS ESTRATÉGICAS PARA TODAS AS EMPRESAS.....	88
TABELA 11: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS QUANTITATIVAS DO SCG PARA TODAS AS EMPRESAS	89
TABELA 12: CARGAS FATORIAIS DAS VARIÁVEIS QUALITATIVAS DO SCG PARA TODAS AS EMPRESAS	90
TABELA 13: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS DE TI PARA TODAS AS EMPRESAS	91
TABELA 14: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS ESTRUTURAIS PARA TODAS AS EMPRESAS.....	91
TABELA 15: TESTES ESTATÍSTICOS DO MODELO PROPOSTO	95
TABELA 16: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS ESTRATÉGICAS PARA EMPRESAS INDUSTRIAIS	96
TABELA 17: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS QUANTITATIVAS DO SCG PARA EMPRESAS INDUSTRIAIS.....	97
TABELA 18: CARGAS FATORIAIS DAS VARIÁVEIS QUALITATIVAS DO SCG PARA EMPRESAS INDUSTRIAIS	98
TABELA 19: CARGAS FATORIAIS DAS VARIÁVEIS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO PARA EMPRESAS INDUSTRIAIS	99
TABELA 20: CARGAS FATORIAIS DAS VARIÁVEIS ESTRUTURAIS PARA EMPRESAS INDUSTRIAIS	99
TABELA 21: TESTES ESTATÍSTICOS DO MEE DO GRUPO DE INDÚSTRIAS	101
TABELA 22: MATRIZ DE CORRELAÇÕES DA MEE DAS EMPRESAS INDUSTRIAIS	101
TABELA 23: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS ESTRATÉGICAS PARA EMPRESAS COMERCIAIS E DE SERVIÇOS	107
TABELA 24: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS QUANTITATIVAS DO SCG PARA EMPRESAS COMERCIAIS E DE SERVIÇOS	108
TABELA 25: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS QUALITATIVAS DO SCG PARA EMPRESAS COMERCIAIS E DE SERVIÇOS	109
TABELA 26: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO PARA EMPRESAS COMERCIAIS E DE SERVIÇOS.....	110

TABELA 27: CARGAS ROTACIONADAS DAS VARIÁVEIS ESTRUTURAIS PARA EMPRESAS COMERCIAIS E DE SERVIÇOS	110
TABELA 28: TESTES ESTATÍSTICOS DO MEE DO GRUPO DE EMPRESAS COMERCIAIS E DE SERVIÇOS	112
TABELA 29: MATRIZ DE CORRELAÇÃO DA MEE PARA EMPRESAS COMERCIAIS E DE SERVIÇOS	112

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1: TIPOS DE ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS SEGUNDO BURNS E STALKER.....	26
QUADRO 2: PRINCIPAIS PESQUISAS SEMINAIS DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA	33
QUADRO 3: CLASSIFICAÇÃO DOS ARTEFATOS DO SCG.....	39
QUADRO 4: ANÁLISE DAS PRINCIPAIS PESQUISAS EMPÍRICAS DA ÚLTIMA DÉCADA QUE ANALISARAM O SCG SOB A ÓTICA CONTINGENCIAL... 51	51
QUADRO 5: CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	69
QUADRO 6: PROCEDIMENTOS PARA COLETA DOS DADOS	72
QUADRO 7: VARIÁVEIS E CONSTRUTOS DA PESQUISA.....	74
QUADRO 8: RELACIONAMENTO ENTRE AS VARIÁVEIS, TRATAMENTO ESTATÍSTICO E HIPÓTESES.....	80
QUADRO 9: PERFIS DOS AGRUPAMENTOS PARA EMPRESAS COMERCIAIS E DE SERVIÇOS.....	121
QUADRO 10: PERFIS DOS AGRUPAMENTOS PARA EMPRESAS INDUSTRIAIS	122
QUADRO 11: VALIDAÇÃO DAS HIPÓTESES DA TESE.....	123

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1: MODELO TEÓRICO DA PESQUISA	14
FIGURA 2: ESTRUTURA DA TESE	21
FIGURA 3: FASES DO CICLO DE VIDA DAS ORGANIZAÇÕES – ADAPTADO DE GREINER (1972).....	31
FIGURA 4: MODELO SARFIT – ADAPTADO DE DONALDSON (1999)	36
FIGURA 5: DIMENSÕES AMBIENTAIS DE MINTZBERG (1979)	56
FIGURA 6: ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER	58
FIGURA 7: TIPOS DE ESTRATÉGIAS DE CHENHALL E LANGFIELD-SMITH (1998)	59
FIGURA 8: HIPÓTESES DA PESQUISA	68
FIGURA 9: RELAÇÕES ENTRE AS VARIÁVEIS E TÉCNICAS ESTATÍSTICAS UTILIZADAS	82
FIGURA 10: DIAGRAMA DE CAMINHOS (<i>PATH DIAGRAMS</i>) DA PESQUISA	93
FIGURA 11: MODELO INICIAL COM UM ÚNICO GRUPO DE EMPRESAS	94
FIGURA 12: MODELO ESTRUTURAL PARA AS EMPRESAS INDUSTRIAIS.....	100
FIGURA 13: MODELO ESTRUTURAL PARA AS EMPRESAS COMERCIAIS E PRESTADORAS DE SERVIÇO	111

1. INTRODUÇÃO

O atual ambiente organizacional pode ser caracterizado por forte turbulência e competição em um mundo de constantes e rápidas transformações. Fatores como a globalização dos mercados, a desregulamentação de diversos setores, o aumento da concorrência, o desenvolvimento de novas tecnologias e a complexidade dos arranjos produtivos demandam uma avaliação contínua do processo de gestão e, não raramente, ajustes na estrutura organizacional para mantê-la competitiva.

Essa complexidade tende a aumentar em decorrência da crise econômica e financeira que teve início no final da primeira década do século XXI, com reflexos em praticamente todos os mercados. O desafio dos responsáveis por estruturar os sistemas de controle das organizações é o de aperfeiçoá-los, com o objetivo de mantê-las competitivas e ainda reduzir os riscos de perdas futuras decorrentes de decisões erradas ou ilegais por parte dos gestores. Hopwood (2009, p. 797) corrobora com essa visão ao afirmar que a atual crise financeira e econômica mundial provoca uma enorme pressão no funcionamento dos sistemas de controle gerencial e tem implicações significativas tanto para a prática, quanto para a comunidade científica da área contábil, inclusive para a contabilidade gerencial. Há o reconhecimento de que a crise revelou inúmeros problemas e deficiências no campo, despertando, assim, novos tópicos de pesquisa que merecem especial atenção da comunidade científica (ARNOLD, 2009, p. 803).

Nesse sentido, o sistema de controle gerencial (SCG), sistema que perpassa toda a estrutura organizacional e fornece insumos para decisões estratégicas, táticas e operacionais, conectando as pessoas com suas respectivas atividades organizacionais (DECHOW; GRANLUND e MOURITSEN, 2007), deve ser estruturado para contribuir com o processo decisório e o alcance de vantagem competitiva, remunerando adequadamente o capital investido.

Para atender a essas demandas, a pesquisa em contabilidade gerencial passou por alterações significativas nas últimas décadas, com o surgimento de novos tópicos de pesquisa (JOHNSON e KAPLAN, 1987; YOUNG e SELTO, 1991) e o convite à comunidade científica para analisar a contabilidade gerencial sob múltiplas perspectivas (BAIMAN, 1982 e 1990; COVALESKI *et al.*, 1996; BURNS e SCAPENS, 2000;

BAXTER e CHUA, 2003; e BHIMANI, 2006) e metodologias (RYAN, SCAPENS e THEOBALD, 2000; SCAPENS, 2006; e MODELL 2005 e 2009), em detrimento de um único e inquestionável *mainstream* (econômico clássico) para essas pesquisas (HOPWOOD, 2009, p. 797).

Parte dessas novas pesquisas procura entender como a Contabilidade tem se envolvido com o desenvolvimento e a implantação de novas práticas de controle gerencial. O que já se sabe é que, em resposta às novas demandas organizacionais, novos artefatos foram desenvolvidos, e a contabilidade gerencial passou a ter um foco mais estratégico na orientação das operações da organização (ITTNER e LARCKER, 2001; CHENHALL, 2005). Essa nova abordagem permite a aproximação entre a Contabilidade e os objetivos de longo prazo, reduzindo um foco predominantemente financeiro e de curto prazo vivenciado no passado, por meio de um perfil mais estratégico do SCG.

Entretanto, é necessário evoluir no conhecimento sobre as características atuais do SCG das organizações, em como ocorre o processo de mudança nesse sistema e também sobre como são formados os diversos arranjos estruturais possíveis. Para alcançar esse objetivo, uma grande variedade de teorias e metodologias é utilizada, ampliando o domínio para além do econômico, incluindo outras abordagens sociais e organizacionais. Essas novas abordagens conduziram a pesquisa no campo para além da economia clássica, o que permitiu o desenvolvimento de estudos com foco nas práticas adotadas *per se* em detrimento dos estudos que procuravam apresentar os chamados “modelos ideais”, normalmente construídos a partir de uma abordagem normativa e prescritiva.

Scapens (1994) utiliza a frase “*never mind the gap*” para destacar essa nova visão da pesquisa em contabilidade gerencial, ressaltando a importância de mudar o foco da tentativa de entender o distanciamento entre teoria e prática para passar a estudar efetivamente o que está sendo feito pelas organizações. Apesar dessa recomendação, as pesquisas internacionais indicam que pouco se sabe sobre a nova estrutura do SCG e sobre quais são os artefatos utilizados pelas organizações (CADEZ e GUILDING, 2008). Esse problema também pode ser percebido no Brasil, onde são raras as pesquisas de campo que procuram identificar as características do SCG.

Com o objetivo de contribuir para a redução dessa lacuna, esta tese visa a compreender quais são as características do SCG das empresas brasileiras de grande porte e a verificar se é possível relacioná-lo com o desempenho das mesmas. Nesse sentido, o agrupamento de empresas permite um incremento do entendimento do fenômeno organizacional pela identificação de semelhanças internas consistentes e distinções entre os grupos formados ao invés de perseguir um entendimento único para todas as organizações (KETCHEN Jr; THOMAS e SNOW, 1993).

1.1 Contextualização do Problema

O processo de mudança no campo da contabilidade gerencial, destacado no tópico anterior, visa a aperfeiçoar o seu papel tradicional de fornecer informações para auxiliar os gestores em suas decisões e no controle (KAPLAN e ATKINSON, 1989), para assumir um papel mais ativo na gestão estratégica das organizações (NYAMORI, PERERA e LAWRENCE, 2001; CADEZ e GUILDING, 2008). A nova ênfase está na identificação, mensuração e gerenciamento dos fatores críticos de sucesso financeiros e não financeiros, auxiliando os gestores no alcance dos objetivos estratégicos e na geração de riqueza para o acionista (ITTNER, LARCKER e RANDALL, 2003, p. 715).

Entretanto, enquanto os livros-textos e consultores tentam convencer os gestores a modificar seus sistemas de controle gerencial e introduzir novos e sofisticados artefatos de contabilidade gerencial, os pesquisadores que estudam a utilização dos mesmos frequentemente concluem que o sucesso dessa implantação nem sempre é garantido (TILLEMA, 2005, p. 101).

Uma das formas utilizadas para estudar essas mudanças é procurar entender como as interações entre os fatores externos e os processos internos da organização provocam alterações na contabilidade gerencial (BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003, p. 675). Sob essa perspectiva, a contabilidade gerencial sofre pressões do ambiente e adapta-se para atender a novos racionais de gestão decorrentes da evolução dos sistemas socioeconômicos existentes (WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE, 2007, p. 2 e 382).

Esse tipo de análise permite a adoção da teoria da contingência para estudar as mudanças no desenho do SCG das organizações, visto que ela assume que a estrutura organizacional, da qual o SCG faz parte (MOORES e YUEN, 2001, p. 352), sofre influência do ambiente e de fatores específicos da organização (CHENHALL, 2003; CADEZ e GUILDING, 2008). Não por acaso, uma significativa parcela das pesquisas para entender como ocorre o processo de adaptação do SCG para este novo foco, mais estratégico, utiliza essa teoria (LANGFIELD-SMITH, 2007).

A teoria da contingência modificou a visão existente de que seria possível desenvolver um sistema de controle gerencial ideal e universal. O novo entendimento passou a ser o de que não há um sistema único aplicável a todas as organizações em todas as circunstâncias (OTLEY, 1980 e 1994). Ou seja, a contabilidade gerencial passou a preocupar-se com as características do SCG, analisando e identificando os fatores contingenciais que influenciam a sua constituição, verificando se o mesmo possui diferenças significativas de uma empresa para outra e qual o impacto de sua utilização no desempenho organizacional.

1.2 Questão de Pesquisa

Contextualizada a situação-problema e tendo-se o entendimento da importância de analisar como o desenho do sistema de controle gerencial adapta-se aos fatores contingenciais, o trabalho procura responder a seguinte questão de pesquisa: ***quais são as influências dos fatores contingenciais no desenho do sistema de controle gerencial e as deste no desempenho das empresas brasileiras de grande porte?***

Para responder a questão de pesquisa, os fatores contingenciais tratados no trabalho são analisados individualmente, verificando o seu impacto nas características do sistema de controle gerencial. Em seguida, verifica-se a possibilidade de formar arranjos contingenciais entre os fatores analisados com o objetivo de identificar diferentes características do SCG em função do conjunto desses fatores. Identificadas essas

características, verifica-se se o desempenho organizacional apresenta diferenças significativas em função do SCG adotado em diferentes arranjos contingenciais.

1.3 Objetivos da Pesquisa

1.3.1. Objetivo Geral

Tendo por base os aspectos até aqui analisados, especificou-se o objetivo principal do trabalho como sendo: *compreender a influência dos fatores contingenciais: (i) ambiente, (ii) estratégia, (iii) estrutura, (iv) tecnologia da informação e (v) estágio do ciclo de vida organizacional, no desenho do sistema de controle gerencial (SCG), e a deste com o desempenho das empresas brasileiras de grande porte.*

1.3.2. Objetivos Específicos

Considerando esses aspectos, foram determinados os objetivos específicos deste estudo:

- O_{E1} – Identificar, baseando-se em revisão da literatura, como os fatores contingenciais tratados na pesquisa afetam o desenho do sistema de controle gerencial.
- O_{E2} – Definir, a partir da revisão da literatura, as variáveis para captar cada um dos fatores contingenciais pesquisados.
- O_{E3} – Verificar se existe associação entre as variáveis contingenciais e o desenho do SCG das empresas pesquisadas, permitindo a identificação de grupos de empresas com características homogêneas – *clusters*.
- O_{E4} – Verificar se existe associação entre o desempenho do SCG e o desempenho das empresas brasileiras de grande porte, permitindo a identificação de grupos de empresas com características homogêneas – *clusters*.
- O_{E5} – Verificar se existe associação entre a configuração do SCG e o desempenho das empresas brasileiras de grande porte, permitindo a identificação de grupos de empresas com características homogêneas – *clusters*.

1.4 Definições Operacionais

Uma vez identificados a questão de pesquisa e os objetivos do trabalho, é necessário apresentar as definições operacionais que vão indicar como os construtos teóricos serão representados (LEE e LINGS, 2008). A Figura 1 apresenta os elementos que compõem o modelo teórico da pesquisa e deve ser interpretada da seguinte forma: a teoria da contingência procura identificar como a estrutura das organizações se ajusta – *fit* – aos fatores contingenciais (BURNS e STALKER, 1961; DONALDSON, 2001), bem como quais são os seus efeitos no desempenho (DONALDSON, 1999, p. xiii).

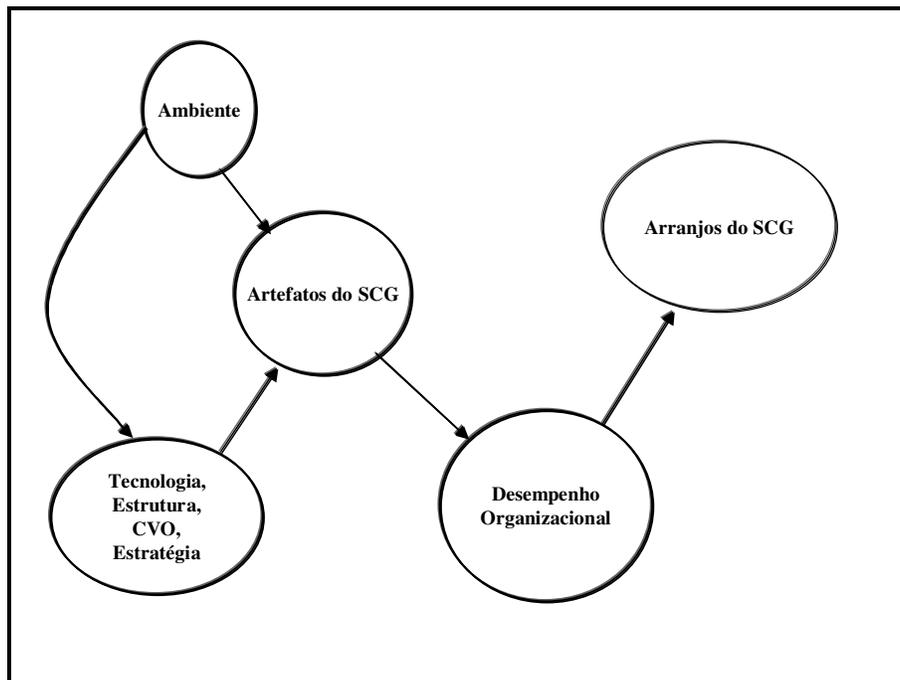


Figura 1: Modelo teórico da pesquisa

Portanto, uma organização possui relacionamentos específicos com os fatores contingenciais que vão influenciar a sua estrutura e, conseqüentemente, o desenho de seu SCG. Nesse sentido, a estrutura deve ser ajustada ao ambiente (BURNS e STALKER, 1961). Entretanto, esse processo tende a ser adiado enquanto seu desempenho é considerado satisfatório (CHANDLER, 1962), indicando que a insatisfação com o desempenho organizacional seria o ponto de partida para o processo

de adaptação organizacional (DONALDSON, 1999, p. 2). Isso motivou a inclusão da variável desempenho no estudo e a decisão de utilizar o nível de satisfação dos principais proprietários com o mesmo como uma das variáveis de mensuração.

A despeito disso, é importante ressaltar que não se pode garantir que organizações que possuem determinados artefatos em seus SCGs terão um desempenho superior. No entanto, é possível identificar qual é o desenho escolhido por aquelas empresas que apresentam um melhor desempenho (ESPEJO, 2008, p. 16). Esse é o escopo da pesquisa e estas são as definições operacionais que a sustentam:

- a) **Fatores contingenciais:** são variáveis internas e externas que modelam as características organizacionais em determinado momento (MCKINLEY e MONE, 2003). As variáveis utilizadas nesta pesquisa foram: ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia da informação e estágio do ciclo de vida organizacional.
- b) **Artefatos do sistema de controle gerencial:** representam um conjunto de elementos de natureza distinta que vão compor a característica do SCG (FREZATTI *et al.*, 2009a), transmitindo os valores institucionais. No presente trabalho, as variáveis do SCG que formam a sua característica são: planejamento estratégico, técnicas de orçamento de capital, gerenciamento por projeto, orçamento, custeio por absorção, custeio baseado em atividades, gestão baseada em atividades, custeio variável, custeio alvo, análise custo/volume/lucro, análise do ciclo de vida do produto, análise da lucratividade do produto, análise de medidas econômicas de desempenho, análise da cadeia de valor, *balanced scorecard* ou outra ferramenta que incorpore medidas balanceadas de desempenho e demonstrações contábeis adaptadas às demandas dos gestores. Também foram considerados os seguintes elementos não financeiros: pesquisa de satisfação dos clientes, avaliação dos fornecedores, *market-share*, índice de satisfação dos empregados, índice do tempo médio de retenção de funcionários, avaliação do desempenho por equipes de trabalho, *benchmarking* interno e *benchmarking* externo.
- c) **Desempenho:** são os resultados obtidos com os processos, produtos e serviços que permitem a avaliação e a comparação com metas, padrões, resultados passados e outras organizações, podendo ser expressos tanto em termos

financeiros, quanto em não financeiros. As variáveis consideradas no trabalho foram: faturamento, *market-share*, margem de lucro, retorno sobre o patrimônio líquido, índice de satisfação dos clientes, retorno sobre o investimento e medidas não financeiras de avaliação de desempenho. A eficácia na mensuração e na avaliação do desempenho depende dos fatores contingenciais internos e das práticas de controle gerencial adotados pela organização. Apesar das diversas definições para eficácia, a adotada neste trabalho considera a satisfação dos gestores com o desempenho organizacional e com o sistema de controle gerencial, conforme recomendado por Haldma e Lääts (2002).

- d) **Arranjos contingenciais:** são combinações entre as variáveis contingenciais que conduziriam a um desempenho superior (DRAZIN e VAN de VEN, 1985; ESPEJO, 2008). Neste estudo, esse ajuste também contemplará as características do SCG.

1.5 Justificativas do Trabalho

O SCG é um importante instrumento de ligação entre os objetivos de longo e curto prazo da organização (FREZATTI *et al.*, 2009) e o seu desenho deve adequar-se aos fatores contingenciais que o afetam, contribuindo para que esses objetivos sejam alcançados (REID e SMITH, 2000). Apesar disso, a literatura sobre as características do SCG carece de maior coerência em sua base teórica (CHENHALL, 2003; FERREIRA e OTLEY, 2009), com o objetivo de agrupar os achados e fornecer um desenvolvimento mais sistemático do conhecimento no campo (CHAPMAN, 1997).

A dificuldade de progresso na pesquisa em contabilidade gerencial, em parte, é consequência da visão normalmente compartimentada com que as pesquisas empíricas são realizadas (CHENHALL, 2003), com a análise dos efeitos dos fatores contingenciais no SCG de forma isolada, em detrimento de uma abordagem mais integrada que possibilite uma visão que considere a interdependência entre esses fatores e os diversos artefatos do SCG (FERREIRA e OTLEY, 2009).

Conforme destacado anteriormente, no Brasil, são poucos os trabalhos que exploram as características do SCG empiricamente, destacando-se os de Frezatti *et al.* (2009), com foco no ciclo de vida e no processo de planejamento, sem abordar os demais artefatos; Oyadomari (2008), com foco na avaliação de desempenho; Espejo (2008), com foco específico no orçamento; Neczyk (2007), analisando a relação entre estágios do CVO e os artefatos do SCG; Guerra (2007), analisando a relação entre os fatores contingenciais e os atributos do SCG; Soutes (2006) com escopo amplo sobre os artefatos utilizados, entretanto sem associá-los à estratégia, ao ambiente, ao ciclo de vida e ao desempenho, e Frezatti (2005), tratando dos artefatos de forma ampla, mas também sem associá-los à estratégia, ao ciclo de vida e ao ambiente de atuação.

Entretanto, não foram encontradas pesquisas no Brasil que tratam de forma ampla tanto os artefatos que compõem o SCG, quanto aos fatores contingenciais internos e externos que impactam o seu desenho. O trabalho de Guerra (2007), anteriormente destacado, apesar de analisar praticamente os mesmos fatores contingenciais e seus relacionamentos com o SCG e com o desempenho, o faz com relação aos atributos e não com os artefatos do SCG.

A análise dos trabalhos precedentes a esta pesquisa indica um estágio de estudos descritivos, e não preditivos, corroborando com os achados de Espejo (2008, p. 11). Dessa forma, o desafio desta pesquisa é incrementar o entendimento sobre como são estruturados os SCGs das organizações diante das variáveis contingenciais que influenciam a tomada de decisão, procurando fornecer uma visão ampla e integrada em relação às empresas brasileiras, conforme recomendado por Chenhall (2003) e Ferreira e Otley (2009).

Também no campo internacional, apesar da existência de trabalhos empíricos que tratam do tema (MOORES e YUEN, 2001; BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003; AUZAIER e LANGFIELD-SMITH, 2005; SILVOLA, 2007 e 2008, dentre outros), não há ainda um entendimento consolidado e único capaz de permitir a consolidação de uma base teórica. Além disso, não foram encontrados trabalhos que tratassem das características do SCG associando os fatores contingenciais ambiente, estratégia, estrutura, estágio do ciclo de vida organizacional e tecnologia da informação de forma

conjunta. Normalmente, esses fatores são associados ao SCG de forma isolada, impedindo uma visão ampla do problema.

O trabalho se justifica, portanto, porque pretende reduzir a lacuna de pesquisas que analisam os efeitos dos fatores contingenciais no desenho do SCG, propondo uma análise integrada, visando a contribuir para a prática gerencial por meio de uma maior compreensão do contexto em que determinados artefatos gerenciais são mais utilizados, o que conduziria a estruturas do SCG mais ajustadas às demandas de apoio ao processo decisório.

O trabalho também visa um melhor entendimento das características do SCG no ambiente de atuação das empresas brasileiras. A escassez de estudos empíricos no Brasil, destacada anteriormente, cria a oportunidade para esta pesquisa, possibilitando um maior entendimento sobre as peculiaridades vivenciadas no país e que poderão ser traduzidas em resultados significativamente diferentes dos demais países. Dessa forma, percebe-se aqui não só a contribuição em termos de resultados empíricos inéditos, mas também em termos de divulgação conceitual da abordagem da contingência e das características do SCG, assuntos pouco explorados na pesquisa sobre contabilidade gerencial no Brasil.

1.6 Contribuições

Entende-se que as principais contribuições deste trabalho se referem a:

- (i) Aferir a validade do construto de Mintzberg (1979) para caracterizar o ambiente de atuação das empresas brasileiras de grande porte;
- (ii) Aferir a validade dos construtos de Porter (1980 e 1985); Chenhall e Langfield-Smith (1998); Baines e Langfield-Smith (2003); Lester, Parnell e Carraher (2003); Chenhall (2005), e Silvola (2008) sobre as variáveis contingenciais internas e as características do sistema de controle gerencial para as empresas brasileiras de grande porte;

- (iii) Identificar as características dos sistemas de controle gerencial das empresas brasileiras de acordo com: o ambiente, a estratégia, a estrutura, a tecnologia da informação e o estágio do ciclo de vida organizacional.
- (iv) Identificar se há relação entre o perfil do sistema de controle gerencial e o desempenho organizacional;
- (v) Identificar se há relação entre os fatores contingenciais e o desempenho organizacional.

Além dessas contribuições da pesquisa, para a comunidade empresarial espera-se proporcionar um maior entendimento de como os fatores contingenciais influenciam o desenho dos SCGs das empresas brasileiras e de quais são as características do SCG que conduzem a um melhor desempenho.

1.7 Limitações do Estudo

A pesquisa apresenta as seguintes limitações e delimitações:

- 1) **Quanto às empresas pesquisadas:** o foco desta pesquisa são as empresas constantes do banco de dados do fascículo Melhores e Maiores da Revista Exame, doravante denominada M&M, do ano de 2008, e que tiveram as informações sobre os responsáveis pela área de controladoria ou contabilidade gerencial das mesmas atualizadas no ano de 2009. Essa atualização foi realizada pelo Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP. Consequentemente, as conclusões só podem ser consideradas em relação à amostra e, portanto, não podem ser generalizadas para a população de empresas brasileiras.
- 2) **Quanto às variáveis que interferem na configuração do sistema de contabilidade gerencial:** optou-se por investigar as seguintes variáveis: (i) a estratégia competitiva adotada (PORTER, 1980 e 1985), (ii) a estrutura organizacional (BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003), (iii) a tecnologia da informação (HYVÖNEN, 2007 e 2009; ESPEJO, 2008), o estágio do ciclo de

vida organizacional (LESTER, PARNELL e CARRAHER, 2003; MOORES e YUEN, 2001; e SILVOLA, 2008) e (v) a característica do ambiente de atuação (MINTZBERG, 1979). Embora essa escolha esteja consistente com trabalhos anteriores (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998; CHENHALL, 2005 e MOORES e YUEN, 2001), é importante destacar que outras variáveis que impactam a estrutura e o uso do SCG não foram consideradas.

- 3) **Quanto ao respondente:** os respondentes foram identificados como responsáveis pela controladoria ou área afim. Embora seja uma metodologia válida em função de esses profissionais estarem envolvidos com o processo de controle gerencial (WIDENER, 2007), as respostas obtidas estão sob a ótica da contabilidade gerencial, e não podem ser generalizadas quanto à percepção dos demais gestores.
- 4) **Quanto ao escopo:** o trabalho teve como foco o desenho do sistema de controle gerencial e a utilidade dos diversos artefatos para a organização. Entretanto, a forma de utilização desses artefatos não foi objeto de análise. Portanto, não foi possível identificar prováveis diferenças existentes entre as empresas na forma como estas utilizam os artefatos que compõem o sistema de controle gerencial.

1.8 Estrutura do Trabalho

Este estudo foi desenvolvido em cinco capítulos, além das referências e dos apêndices. A Figura 2 apresenta a estrutura do trabalho.

No capítulo 1 (Introdução) são identificados e caracterizados o problema de pesquisa, os objetivos gerais e específicos, as definições operacionais, as justificativas, as limitações e delimitações do estudo e a organização do trabalho.

No capítulo 2 (Referencial teórico), são tratados os principais aspectos teóricos e conceituais, por meio de revisão bibliográfica dos principais trabalhos seminais sobre teoria da contingência e as contribuições dos trabalhos de Lex Donaldson sobre *Neo-*

Contingency Theory e a sua proposta de integração dos fatores contingenciais nas pesquisas. Na segunda parte do capítulo, são tratadas as características do sistema de controle gerencial sob a ótica da contabilidade gerencial, e apresentados os principais estudos internacionais sobre SCG que utilizaram a *survey* como metodologia e a teoria da contingência como sustentação teórica.

No capítulo 3 (Procedimentos metodológicos) é descrita a metodologia quanto ao tipo de pesquisa, hipóteses testadas, a população e a amostra, o instrumento de pesquisa e a técnica estatística de coleta de dados.

O capítulo 4 (Análise dos Resultados) é destinado à análise e divulgação dos resultados obtidos na pesquisa de campo.

No capítulo 5 (Conclusões e Recomendações) são apresentadas as conclusões da pesquisa e as recomendações para estudos posteriores.

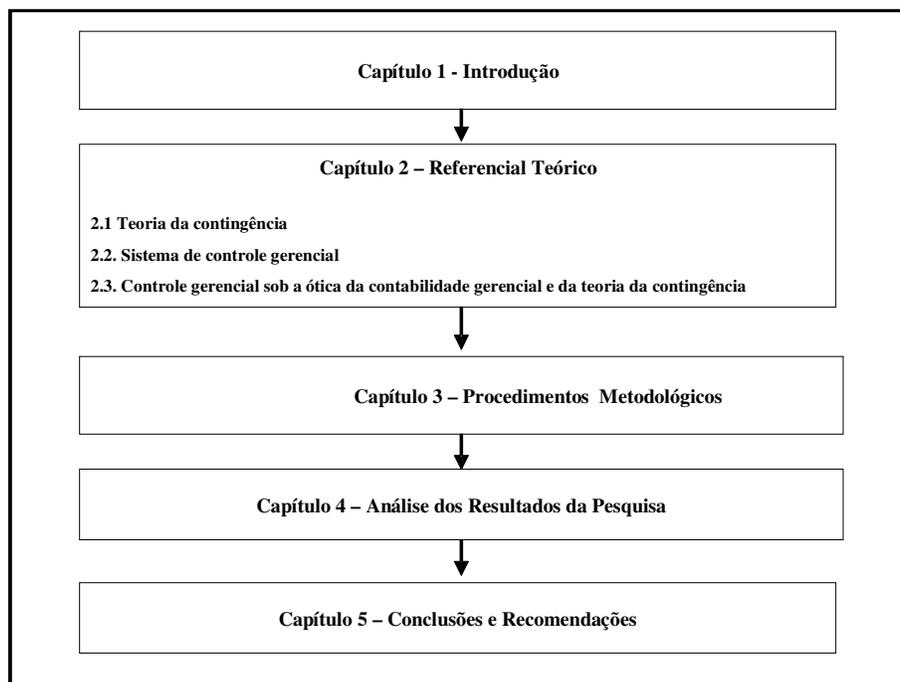


Figura 2: Estrutura da Tese

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem por objetivo apresentar o referencial teórico utilizado para o desenvolvimento do trabalho. Na primeira parte, são abordados os principais pontos da teoria da contingência, além de serem apresentados os trabalhos seminais que serviram de sustentação para essa teoria e as contribuições de Lex Donaldson (1995, 1999 e 2001) para a consolidação das diferentes abordagens contingenciais. Em seguida, é delimitado o escopo de sistema de controle gerencial utilizado na pesquisa e são analisados os principais trabalhos empíricos internacionais e nacionais que utilizaram a teoria da contingência para análise do SCG.

2.1. Teoria da Contingência: origem e evolução

A teoria da contingência existe dentro do contexto da mudança ambiental evolucionária, ou seja, a partir da crença de que organizações são influenciadas pelo ambiente e de que a mudança ambiental é gradual, exigindo uma mudança organizacional concomitante (WRIGHT, KROLL e PARNELL, 2007, p. 29).

Sua origem data do final da década de 1950 e início da de 1960, consolidando elevada amplitude de estudo das questões que foram iniciadas pela Escola Sistêmica (OLIVEIRA, 2008), estabelecendo um paradigma para a análise da estrutura das organizações a partir da premissa de que não há uma estrutura aplicável a todas elas em todas as circunstâncias (*one best way*).

As pesquisas realizadas que utilizam essa teoria como referencial procuram identificar a influência das variáveis contingenciais na organização. Em um sentido amplo, essas contingências representam qualquer variável que modera o efeito de uma característica organizacional no desempenho da organização (DONALDSON, 2001, p. 7) e incluem, por exemplo, o ambiente (BURNS e STALKER, 1961), a estratégia, (CHANDLER, 1962), o porte (CHILD, 1975; PUGH e HINIGS, 1976), a tecnologia (WOODWARD, 1965; MERCHANT, 1984 e DUNK, 1992), a estrutura (BURNS e STALKER, 1961) e os estágios do ciclo de vida organizacional (GREINER, 1972; MILLER e FRIESEN, 1980 e 1984).

O modelo teórico proposto para análise das variáveis contingenciais indica que as variáveis internas refletem a influência do ambiente em que a organização está inserida, e seu teste empírico visa a validar modelos teóricos que propõem a adequação entre fatores contingenciais e estruturais para a maximização do desempenho organizacional. (DONALDSON, 1999, p. 105-106).

O conceito de adequação (também denominado *fit*, ajuste, associação ou encaixe) é amplamente utilizado pela teoria da contingência, e as pesquisas no campo têm procurado analisar a adequação entre os contextos ambientais e a estrutura organizacional tendo como premissa a ideia de que quanto maior a adequação, melhor será o desempenho (GUERRA, 2007, p. 22).

A seguir, são explicitados os fundamentos da teoria da contingência, relatando as pesquisas pioneiras e suas principais contribuições para o campo, e também os principais esforços realizados por Lex Donaldson na tentativa de consolidar esses conhecimentos em uma teoria unificada. A seleção não é exaustiva e tem por objetivo indicar a influência dos trabalhos iniciais nas pesquisas em contabilidade gerencial.

2.1.1 Joan Woodward (1958 e 1965)

Apesar do termo teoria da contingência ter sido utilizado pela primeira vez somente em 1967, o trabalho de Joan Woodward de 1958, *Management and Technology*, pode ser considerado o trabalho seminal da abordagem contingencial¹. Nesse trabalho, a autora inglesa realizou uma análise com 100 indústrias inglesas e verificou que variáveis estruturais estavam diretamente vinculadas à natureza da tecnologia das empresas pesquisadas (KEWLEY, 1966, p. 207).

Posteriormente, Woodward (1965) publicou seus resultados de forma mais detalhada no livro *Industrial Organization: Theory and Practice*, em que analisou as estruturas organizacionais e concluiu que as mesmas não se relacionavam com o porte das

¹ Alguns autores, como Donaldson (2001) consideram o trabalho de Burns e Stalker (1961) como o trabalho seminal da abordagem contingencial. Entretanto, as pesquisas realizadas pela professora Joan Woodward são anteriores e resultam de trabalhos iniciados em 1953.

organizações, mas sim com a tecnologia dos processos produtivos, concluindo que a adequação entre a estrutura organizacional e a tecnologia empregada conduz a um desempenho superior.

A autora conclui que em ambientes de tecnologia de operação simples, com produtos únicos ou fabricação em pequenos lotes, que exigiam habilidades manuais e artesanais, a organização era razoavelmente informal e orgânica. Já em empresas com produção em grandes lotes e em massa e com equipamentos mais sofisticados, a organização do trabalho era mais formal e mecanicista. Com o avanço tecnológico, uma produção mais automatizada e com a utilização intensa de capital, a organização passa para uma produção por processo contínuo, com a formação de equipes de trabalho que gerenciam linhas orgânicas e de relações humanas em um cenário em que a previsibilidade cada vez maior do sistema técnico e a suavidade da produção levam a uma estrutura mais mecanicista que, depois, é substituída por uma estrutura mais orgânica (DONALDSON, 1999).

2.1.2 Tom Burns e George Stalker (1961)

Burns e Stalker publicaram em 1961, o trabalho denominado *Management of Innovation*, em que examinam o impacto da inovação tecnológica em empresas inglesas e escocesas da indústria eletrônica, por meio da análise dos efeitos do ambiente externo, dividido em cinco níveis, que iam do estável ao instável, sobre o padrão de administração das organizações.

Observaram que a estrutura organizacional estava relacionada com as condições do ambiente externo, identificando dois tipos de estruturas organizacionais: (i) mecanicista e (ii) orgânica, atuando em dois tipos distintos de ambientes: (i) estável e (ii) dinâmico. As organizações com estruturas mecanicistas possuíam maior especialização do trabalho, autoridade centralizada, padronização de tarefas e controle burocrático reforçado, ao passo que as organizações com estruturas orgânicas possuíam a coordenação de equipes multifuncionais, descentralização, autonomia e poucos controles burocráticos. O Quadro 1 apresenta um resumo das principais diferenças entre essas estruturas.

Quadro 1: Tipos de estruturas organizacionais segundo Burns e Stalker

Mecanicista	Orgânica
<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura burocrática • Papéis determinados • Padronização de tarefas • Cargos ocupados por especialistas • Centralização do processo decisório • Sistemas objetivos de recompensa • Hierarquia rígida • Controle burocrático reforçado • Compatibilidade para atuação em ambientes estáveis 	<ul style="list-style-type: none"> • Estrutura flexível com pouca divisão do trabalho e equipes multifuncionais • Papéis definidos de forma ampla • Mecanismos de integração complexos • Descentralização e autonomia • Sistemas subjetivos de recompensas • Poucos controles burocráticos • Compatibilidade para atuação em ambientes dinâmicos

Fonte: baseado em Burns e Stalker (1961)

Em suas conclusões, Burns e Stalker (1961) argumentam que as estruturas mecanicistas somente são eficazes em condições de baixos índices de mudanças tecnológicas e de mercado, enquanto altas taxas de tais mudanças requerem a estrutura orgânica para que a organização seja eficaz (DONALDSON, 2001).

A principal contribuição do estudo de Burns e Stalker (1961) está no entendimento de que diferentes ambientes demandam diferentes tipos de estrutura organizacional. Portanto, a organização deve adaptar a sua estrutura às condições ambientais por ela vivenciadas, sendo que, aparentemente, aquelas que se adaptarem mais rapidamente a essas mudanças terão maiores chances de sucesso.

2.1.3 Alfred Du Pont Chandler Jr. (1962)

Em seu trabalho clássico, *Strategy and Structure* (1962), Chandler desenvolveu um estudo em que demonstrou como as escolhas estratégicas de uma organização influenciam o desenvolvimento de sua estrutura. Baseado em uma série de quatro estudos de casos em empresas americanas de grande porte, concluiu que as mudanças na estrutura organizacional são conduzidas por mudanças de estratégia que, por sua vez, estão associadas a mudanças no ambiente de atuação da organização.

Para Chandler (1962), o crescimento organizacional deve ser acompanhado de mudanças em sua estrutura para que as linhas de comunicação e autoridade sejam mantidas, reduzindo obstáculos ao crescimento. Nesse sentido, uma estratégia de

crescimento ou redução de porte deve ser acompanhada de adequação na estrutura com o intuito de manter as linhas de comunicação e autoridade.

Em suas conclusões, Chandler (1962) indicou que uma estrutura funcional ajusta-se a uma estratégia não diversificada, enquanto uma estrutura divisional é mais adequada para uma estratégia de diversificação que demanda o gerenciamento efetivo da complexidade de produtos e mercados muito diferentes (DONALDSON, 1999).

2.1.4 Paul Roger Lawrence e Jay William Lorsch (1967)

Lawrence e Lorsch (1967) desenvolveram um estudo comparativo envolvendo dez empresas em três diferentes setores – embalagens, alimentação e plásticos –, tendo como questão básica identificar o que a organização faz para lidar com as diversas condições econômicas e de mercado. Em seus achados, indicam que a taxa de mudança ambiental afeta a estrutura organizacional, definida pelos autores em termos de integração e diferenciação.

De acordo com Guerra (2007), a diferenciação surge quando a organização precisa ser segmentada em unidades, cada uma com tarefas específicas, enquanto a integração é a qualidade da colaboração existente entre as diversas unidades da organização (LAWRENCE e LORSCH, 1967).

Nesse contexto, as estruturas das diversas divisões da organização diferem entre si, mas devem cooperar umas com as outras para atingir os objetivos organizacionais, ou seja, as áreas devem ser integradas. Quanto maior a incerteza do ambiente, maior a necessidade de diferenciar as diversas áreas da organização. Entretanto, quanto maior o grau de diferenciação interna, maior a necessidade de mecanismos adequados para a integração entre as diversas áreas organizacionais.

Em suas conclusões, Lawrence e Lorsch (1967) identificaram que o grau ótimo de diferenciação e/ou integração depende do estado do ambiente organizacional, ou seja, empresas ineficientes em cada ambiente analisado falhavam no estabelecimento do grau

requerido de diferenciação e/ou integração, apresentando dificuldades de atender às exigências do ambiente.

Além disso, os autores demonstram que diferentes mercados e ambientes tecnológicos exigem diferentes estruturas organizacionais, que as empresas de sucesso em cada um dos setores analisados empregavam diferentes formas de integração, consistentes com o ambiente de atuação das mesmas, e que as organizações que apresentavam melhor desempenho estavam com suas estruturas adequadas ao ambiente.

2.1.5 Charles Perrow (1967)

Outro trabalho relevante dessa mesma época foi o desenvolvido por Perrow (1967), *A framework for the comparative analysis of organizations*, em que o autor constata que a tecnologia é contingente à estrutura organizacional e está relacionada com todas as atividades da organização. Na visão de Perrow (1972), as máquinas e os equipamentos utilizados não representam a tecnologia em si. Esta é identificada com o processamento cognitivo envolvido para a execução de uma tarefa e inclui os recursos utilizados, denominados matérias-primas, e o comportamento necessário para a sua execução.

Ao relacionar a tecnologia com a estrutura, Perrow (1972) afirma que quanto mais codificado o conhecimento utilizado na organização e quanto menos exceções houver em suas operações, mais centralizado poderia ser o processo decisório (DONALDSON, 1999, p. 110). Por outro lado, em empresas cujo número de exceções for elevado e não existirem procedimentos gerais a serem seguidos, há uma necessidade maior de julgamento e criatividade, levando a um processo decisório mais descentralizado (PERROW, 1972).

2.1.6 James David Thompson (1967)

Thompson publicou em 1967 a obra *Organizations in Action: Social Science Bases of Administrative Theory*, em que afirma que a tarefa e a tecnologia são os principais fatores contingenciais que influenciam a estrutura organizacional. Provavelmente, o autor foi o primeiro pesquisador a construir as bases de uma teoria da contingência a

partir da integração e da expansão de estudos anteriores. Por meio da categorização dos trabalhos anteriores, classificou-os em duas categorias: “sistema fechado”, que analisava a incerteza, considerando apenas algumas variáveis controláveis e correlacionadas com o alcance dos objetivos, e “sistema aberto”, que incluía a incerteza, reconhecendo a interdependência das organizações e o ambiente de atuação. Sua contribuição está na integração de propostas relacionadas aos dois sistemas.

Considerando o modelo de Woodward (1965) como insuficiente para a análise das diversas tecnologias existentes, propôs um modelo com três tipos distintos de tecnologia: i) tecnologia em elos de sequência, (ii) tecnologia mediadora e (iii) tecnologia intensiva. Donaldson (2001, p. 50) afirma que essas tecnologias correspondem a três formas distintas de interdependência entre as áreas da organização: combinada, sequencial e recíproca.

A mediação tecnológica refere-se à intermediação entre clientes, por exemplo, credores e devedores em um banco ou divisões de uma multinacional, e envolve a interdependência combinada, na qual as atividades desenvolvidas por determinada área não estão diretamente relacionadas com as atividades das demais. Entretanto, o conjunto dessas atividades representa uma contribuição para a organização. Por exemplo: as atividades desenvolvidas nos departamentos de Medicina e de Ciências Contábeis de uma Universidade não estão interligadas, mas a existência desses diferentes cursos acaba por fortalecer a instituição como um todo. Outro exemplo seria o de agências de um banco múltiplo. Esse baixo grau de interdependência pode efetivamente ser estruturado através de um conjunto de regras e procedimentos (THOMPSON, 1967).

A tecnologia de longo prazo está associada à interdependência sequencial, que ocorre quando as atividades desenvolvidas por determinada área dependem da conclusão das atividades de outras áreas. Nesse caso, as atividades devem ser organizadas por programação e planejamento em um modelo sequencial, demandando uma maior integração entre as diversas áreas da organização. Exemplos de empresas que demandam esse tipo de tecnologia seriam as montadoras de automóveis e produtoras de papel e celulose (THOMPSON, 1967).

O uso intensivo de tecnologias ocorre quando há interdependência recíproca entre as áreas, ou seja, uma conexão bidirecional em que a saída de cada área é uma entrada para outra, causando relacionamentos imprevisíveis. Nesse caso, as atividades não ocorrem de forma sequencial e, por isso, exigem coordenação máxima e adaptação mútua das áreas. A interdependência recíproca pode ser efetivamente estruturada por ajuste mútuo entre as áreas, com reformulação dos objetivos específicos, quando necessário. Um exemplo de empresas que demandam esse tipo de tecnologia são as do setor hospitalar, que utilizam diferentes tipos de diagnósticos e tratamentos, de acordo com as necessidades do paciente (DONALDSON, 2001, p. 51).

Em suas conclusões, o autor indica que a tecnologia e o ambiente são as principais fontes de incerteza, sendo que as diferenças entre essas dimensões resultariam em diferentes estruturas, estratégias e processos de decisão, que deveriam ser gerenciados pelos diversos níveis hierárquicos da organização. Ou seja, para Thompson (1967), a questão central está no modo como a estrutura organizacional é modulada em suas diversas tarefas para satisfazer as necessidades do ambiente (DONALDSON, 1999, p. 111).

2.1.7 Larry Greiner (1972)

Greiner publicou em 1972 o artigo *Evolution and Revolution as Organizations Grow*, no qual destaca a influência da idade e do porte na estrutura organizacional, indicando que à medida que as empresas crescem, desenvolvem-se ao longo de cinco fases, estágios do ciclo de vida organizacional, conforme demonstrado na Figura 3.

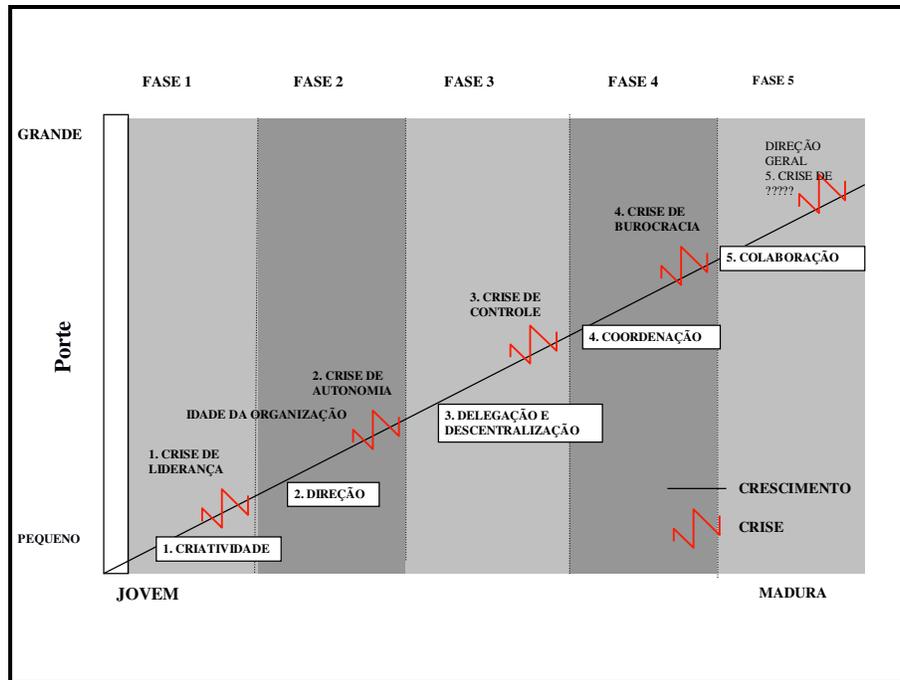


Figura 3: Fases do ciclo de vida das organizações – Adaptado de Greiner (1972)

Para Greiner (1972), durante cada uma dessas fases, a empresa passa por um período relativamente calmo de crescimento, denominado evolução, que culminará em um período mais rápido de turbulência, chamado de revolução. Os períodos de crise acontecem em momentos determinantes em cada fase, e a evolução da empresa para o próximo estágio depende de uma revolução bem-sucedida.

2.1.8. Pradip Khandwalla (1972)

A pesquisa desenvolvida por Khandwalla (1972) pode ser considerada a primeira que relacionou a teoria da contingência com o controle gerencial. O autor publicou um trabalho em que identificou que o desempenho não estava relacionado ao uso de um atributo em particular, mas sim às correlações entre vários fatores contingenciais que impactam conjuntamente a estrutura organizacional.

Essa constatação foi feita após o autor identificar uma associação positiva entre o volume de vendas e a sofisticação dos sistemas de controle gerencial, indicando que empresas de portes diferentes tendem a utilizar diferentes sistemas de controle. Portanto, as organizações funcionam de forma eficaz porque reúnem diferentes

características de maneiras complementares, como, por exemplo, uma determinada espécie de planejamento com uma determinada estrutura e um determinado estilo de liderança (MINTZBERG, AHLSTRAND e LAMPEL, 2000, p. 225).

De acordo com Espejo (2008), após os estudos de Khandwalla (1972), muitos outros pesquisadores passaram a analisar o ambiente como uma variável de influência na estruturação e na utilização da contabilidade gerencial pelas organizações.

De forma resumida, as pesquisas que contribuíram para a apresentação e divulgação da abordagem contingencial apresentam como principais idéias (MORGAN, 2007, p. 63-64):

- i. As organizações são sistemas abertos que precisam ser cuidadosamente administrados para satisfazer o equilíbrio das necessidades internas e se adaptar às circunstâncias ambientais;
- ii. Não existe uma melhor maneira de organizar. A forma apropriada depende do tipo de tarefa e do ambiente em questão;
- iii. A administração precisa preocupar-se, acima de tudo, em atingir alinhamentos e “bons ajustamentos”;
- iv. Abordagens diferentes da administração podem ser necessárias para realizar diferentes tarefas dentro da mesma organização;
- v. Diferentes tipos ou “espécies” de organização são necessários em diferentes tipos de ambiente.

O Quadro 2 apresenta um resumo das principais contribuições dos autores à teoria da contingência (OLIVEIRA, 2008).

Quadro 2: Principais pesquisas seminais da teoria da contingência

Idealizador	Ano	Principais Contribuições
Joan Woodward	1958 e 1965	<ul style="list-style-type: none"> • Realizou o primeiro estudo abordando a administração das contingências das organizações. • Analisou as relações entre tecnologia e estrutura organizacional (1965).
Tom Burns e George M. Stalker	1961	<ul style="list-style-type: none"> • Analisaram os efeitos do ambiente externo sobre o estilo administrativo e os resultados apresentados pelas organizações. • Identificaram cinco níveis de ambiente das organizações desde o estável ao instável. • Consideraram as organizações como sistema mecanicista ou sistema orgânico.
Alfred Chandler Jr.	1962	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou as relações entre estratégias e estrutura organizacional.
James David Thompson	1967	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou a interação das questões contingenciais e o comportamento das pessoas nas organizações.
Paul Roger Lawrence e Jay William Lorsch	1967	<ul style="list-style-type: none"> • Observaram a necessidade das organizações se adaptarem às demandas do ambiente. • A diferenciação entre as organizações decorre da diferenciação do mercado em que atuam.
Charles Perrow	1967	<ul style="list-style-type: none"> • Analisou as interações entre tecnologia e estrutura organizacional, aprimorando os estudos de Joan Woodward. • Analisou o nível de variabilidade nas organizações, que é dependente do nível de conhecimento dos problemas e dos processos administrativos.
Larry Greiner	1972	<ul style="list-style-type: none"> • Associou o estágio do CVO com a estrutura organizacional.
Pradip Khandwalla	1972	<ul style="list-style-type: none"> • Encontrou associação entre fatores contingenciais e o controle gerencial.

Fonte: adaptado de Oliveira (2008, p. 291-292).

2.1.9 Lex Donaldson e a moderna teoria da contingência

Mais recentemente, Donaldson (1995, 1999, 2001) tentou integrar as diversas abordagens contingenciais no que foi denominado de *Neo-Contingency Theory*. Essa teoria representa uma evolução da teoria da contingência (McKINLEY e MONE, 2003) e seu paradigma aborda como pontos centrais o funcionalismo adaptativo, o modelo da adequação da contingência e o método comparativo (DONALDSON, 1999, p. 115).

Donaldson (2001) examina a pesquisa contingencial indicando três elementos comuns existentes em diferentes abordagens: (i) a associação entre contingência e estrutura organizacional, (ii) o processo em que mudanças na variável contingencial causam mudanças na estrutura organizacional e (iii) o ajuste (*fit*) da estrutura das contingências que afetam o desempenho organizacional.

Esses elementos são utilizados por Donaldson (1999, p. 117) para propor uma teoria comum, subjacente a todas as abordagens anteriores, denominada por ele teoria da adaptação estrutural para readquirir adequação (*structural adaptation to regain fit*) ou SARFIT.

a) Associação entre contingência e a estrutura organizacional

As pesquisas que utilizam a teoria da contingência para analisar a estrutura organizacional frequentemente mostram uma associação entre as variáveis contingenciais e a estrutura organizacional. Donaldson (2001) afirma que os pesquisadores procuram demonstrar essas associações como parte central das pesquisas empíricas realizadas, fornecendo um aspecto comum entre as diversas abordagens contingenciais.

Portanto, independente das variáveis contingenciais incluídas nos modelos teóricos construídos pelos diversos pesquisadores, encontra-se um padrão comum de tentativa de encontrar uma associação entre essas variáveis e os aspectos da estrutura da organização. Esse padrão encontrado nas pesquisas iniciais que é utilizado por Donaldson para desenvolver o modelo SARFIT e uma proposta de unificação das diversas abordagens contingenciais em uma teoria da contingência.

b) O processo de mudança nas variáveis contingenciais modifica a estrutura

A contingência afeta a estrutura na medida em que mudanças na contingência levam a mudanças na estrutura (BRUNS e STALKER, 1961; CHANDLER, 1962; DONALDSON, 2001). Ou seja, mudanças nas variáveis contingenciais conduzem a empresa à perda de seu ajuste (*fit*), caso venha a manter sua estrutura antiga, o que diminui o seu desempenho (DONALDSON, 2001, p. 9).

Portanto, o modelo de processo de mudança da teoria da contingência estrutural indica que são as mudanças nos fatores contingenciais que conduzem as alterações na estrutura

organizacional. Para Donaldson (2001, p. 9), é exatamente a unificação da análise de mudanças organizacionais, feita pelas diversas abordagens contingenciais anteriores, com a integração dos efeitos das várias variáveis contingenciais na estrutura organizacional, que indica a existência de uma teoria da contingência das organizações.

Essa forma racional de ver o mundo e de descrever o processo de mudança organizacional para o restabelecimento do desempenho pode ser classificado como um tipo funcionalista de teoria sociológica (BURRELL e MORGAN, 1979). Donaldson (2001, p. 10) afirma que grande parte desse argumento está associado à forma como a teoria da contingência observa o processo de mudança na estrutura organizacional, de uma situação de desajuste (*misfit*) aos fatores contingenciais para uma nova situação de ajuste (*fit*), o que permite a recuperação do desempenho.

c) O ajuste entre a estrutura e as contingências afeta o desempenho organizacional

As diversas abordagens contingenciais asseveram que existe um ajuste (*fit*) entre a estrutura organizacional e os fatores contingenciais que causam um efeito positivo no desempenho. Portanto, a decisiva prova da teoria da contingência envolve demonstrar empiricamente que existe um ajuste (*fit*) entre a estrutura e as contingências que se aplicam a cada aspecto da estrutura, incluindo-as em modelos multivariados que capturem de forma exaustiva a adequação para, em seguida, medir o seu impacto no desempenho (DONALDSON, 1999, p. 124).

Donaldson (2001) entende que as abordagens anteriores ao modelo SARFIT tratavam apenas de determinados pares de fatores contingenciais e estruturais, o que levou os críticos a alegar que não existe uma teoria da contingência, mas apenas uma abordagem contingencial.

A teoria SARFIT oferece um modelo de adaptação estrutural que descreve as mudanças na estrutura organizacional como resposta às mudanças no nível das variáveis contingenciais a ela relacionadas para reconquistar o ajuste (*fit*) (DONALDSON, 2001, p. 11), avançando no campo ao propor a análise integrada dos fatores contingenciais e seus efeitos na estrutura e no desempenho. A Figura 4 descreve o modelo SARFIT.

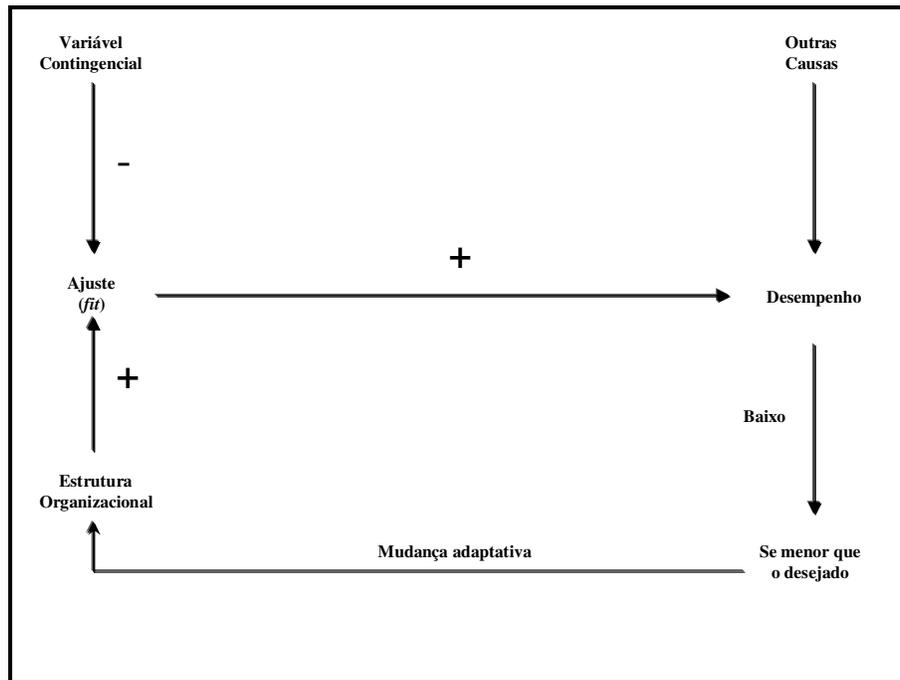


Figura 4: Modelo SARFIT – Adaptado de Donaldson (1999)

O modelo SARFIT prevê que a organização está inicialmente em ajuste (*fit*), possuindo uma estrutura ajustada ao seu nível de variáveis contingenciais. Esse ajuste afeta positivamente o desempenho. Entretanto, a organização modifica o seu nível de variáveis contingenciais, mantendo a estrutura existente e, portanto, ficando em desajuste (*misfit*). Em consequência, há uma redução no desempenho que, tornando-se insatisfatório para os proprietários, conduz a empresa a uma mudança adaptativa com o objetivo de encontrar uma nova estrutura organizacional ajustada aos novos níveis contingenciais, recuperando o nível de desempenho.

Portanto, a mudança na estrutura organizacional ocorre em resposta às mudanças contingenciais e é desencadeada pelo efeito da comunicação da queda de desempenho causada pelo desajuste, ou seja, a organização adapta suas estruturas às mudanças nas variáveis contingenciais com o objetivo de manter o seu adequado funcionamento (DONALDSON, 2001, p. 12).

Devido a sua importância analítica em relação à tomada de decisão, a pesquisa em contabilidade gerencial tem utilizado de forma efetiva a teoria da contingência, procurando afastar-se da visão de “modelo ideal” e “universal”, e procurando identificar como o SCG ajusta-se aos fatores contingenciais que impactam a estrutura organizacional. O restante deste capítulo tem por objetivo demonstrar a importância da teoria contingencial para as pesquisas no campo, bem como mapear os principais achados das pesquisas anteriores mais recentes.

2.2 Sistema de controle gerencial

No campo da pesquisa em contabilidade gerencial, os termos contabilidade gerencial, sistema de contabilidade gerencial, sistema de controle gerencial e controle organizacional são algumas vezes utilizados de forma alternada e como sinônimos (CHENHALL, 2003, p. 129). Isso ocorre porque não há consenso mundial quanto a esses conceitos, e os trabalhos da área de contabilidade gerencial publicados nos principais periódicos internacionais acabam utilizando-os de forma desordenada.

Por essa razão, optou-se neste trabalho por utilizar o conceito amplo de sistema de controle gerencial (SCG), que engloba todos os artefatos utilizados na pesquisa. Essa decisão foi tomada para aumentar o seu escopo, aceitando a dificuldade em delimitar internacionalmente onde termina a contabilidade gerencial e começa o controle gerencial, e também para facilitar os mecanismos de busca por artigos relevantes sobre o tema e estabelecer o construto teórico da tese.

Nesse contexto, o SCG engloba informações financeiras e não financeiras, internas e externas à empresa, obtidas formal ou informalmente, com capacidade preditiva, disponibilizadas em um amplo leque de mecanismos de suporte à decisão e com uma efetiva capacidade de controle (CHENHALL, 2003, p. 129).

A pesquisa na área de contabilidade gerencial que utiliza a teoria da contingência analisa uma ampla gama de artefatos do SCG, como o orçamento (VAN Der STEDE, 2000; DUNK e NOURI, 1998; ESPEJO, 2008), artefatos contemporâneos de controle

gerencial (MOORES e YUEN, 2001; CHENHALL, 2005; e HENRI, 2006), confiança nas medidas contábeis de desempenho (OTLEY, 1978), dimensões da informação (CHENHALL e MORRIS, 1986), controle estratégico interativo e diagnóstico (SIMONS, 1987; e OYADOMARI, 2008), atributos do SCG (GUERRA, 2007), dentre outros temas.

Esses autores utilizam a premissa da teoria da contingência de que não é possível adotar um modelo universal de SCG para todas as organizações (GORDON e MILLER, 1976; OTLEY, 1980; DONALDSON, 1999). Ou seja, os SCG seriam moldados pelo ambiente (KHANDWALLA, 1977; HOFSTEDE, 1984; ESPEJO, 2008) e por contingências internas à organização (KHANDAWALLA, 1972; BRUNS e WATERHOUSE, 1975; CHENHALL e MORRIS, 1986; FERREIRA e OTLEY, 2009) e, portanto, não existiria um “modelo ideal”, aplicado a todas as organizações (WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE, 2007, p. 385), e a efetividade do desenho do SCG dependerá da habilidade de adaptação dos fatores internos às mudanças do ambiente de fatores internos (HALDMA e LÄÄTS, 2002, p. 383).

As pesquisas no campo do controle gerencial abordam tanto questões relacionadas ao uso do SCG (por exemplo, BISBE, BATISTA-FOGUET e CHENHALL, 2006; DAVILA, 2005; e FERREIRA e OTLEY, 2006) quanto aquelas relacionadas ao desenho (por exemplo, CHENHALL, 2003; MOORES e YUEN, 2001; FERREIRA e OTLEY, 2006; ESPEJO, 2008; e OYADOMARY, 2008). Este estudo examina a dimensão do desenho do SCG, utilizando o grau de utilidade como instrumento para captação dos artefatos utilizados pelas empresas pesquisadas, da mesma forma que estudos anteriores como, por exemplo, Espejo (2008), Oyadomari (2008), Chenhall (2005), dentre outros.

O desenho do SCG é composto por um conjunto de técnicas de controle que a empresa utiliza de forma conjunta (FERREIRA e OTLEY, 2006, p. 5) e inclui artefatos para o planejamento e o controle de curto e longo prazo, para a avaliação de desempenho, para o custeio e para o fornecimento de informação para auxiliar o processo decisório, classificados em tradicionais e contemporâneos (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998).

De acordo com Ferreira e Otley (2006, p. 7), a classificação proposta por Chenhall e Langfield-Smith (1998) para esses artefatos continua a ser utilizada e é feita pelo critério cronológico. Dessa forma, artefatos apresentados a partir da segunda metade da década de 1980 são classificados como contemporâneos, enquanto os demais são incluídos como tradicionais. O Quadro 3 apresenta a classificação desses artefatos.

Quadro 3: Classificação dos artefatos do SCG

Artefatos do SCG	
Tradicionais	Contemporâneos
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Planejamento estratégico ✓ Orçamento ✓ Análise orçamentária ✓ Técnicas tradicionais de custeio ✓ Análise da lucratividade do produto ✓ <i>Tableau de bord</i> ✓ Lucro residual ✓ Retorno sobre o investimento ✓ Análise custo/volume/lucro ✓ Técnicas de pesquisa operacional 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Balanced scorecard</i> ✓ Custeio baseado em atividades ✓ Orçamento baseado em atividades ✓ Custeio alvo ✓ Análise da lucratividade do cliente ✓ Valor econômico adicionado ✓ Análise do ciclo de vida do produto ✓ <i>Benchmarking</i>

Fonte: adaptado de Wickramasinghe e Alawattage (2007)

É importante ressaltar que os artefatos contemporâneos de controle gerencial são normalmente utilizados não em substituição, mas de forma complementar aos artefatos tradicionais, indicando que a combinação desses artefatos contribui para direcionar a atenção dos gestores a diferentes aspectos da organização (WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE, 2007).

2.3 Controle gerencial sob a ótica da contabilidade gerencial e da teoria contingencial: estudos recentes

Da mesma forma que Espejo (2008), com o objetivo de verificar o estado da arte das pesquisas relacionadas com o SCG que utilizaram a teoria da contingência, foram realizadas análises em dois dos principais periódicos internacionais de contabilidade gerencial, *Accounting, Organizations and Society* e *Management Accounting Research*, procurando identificar os principais trabalhos empíricos da última década.

A análise inicial realizada nesses dois periódicos permitiu a identificação de outros trabalhos relevantes publicados em outros periódicos internacionais, além de uma tese. A análise não é exaustiva e tem por objetivo apresentar as principais utilizações da teoria da contingência na área de contabilidade gerencial.

2.3.1 Robert H. Chenhall e Kim Langfield-Smith (1998)

Os autores analisam como as diversas combinações de técnicas de gestão e práticas de contabilidade gerencial melhoram o desempenho das organizações, em especial no âmbito das prioridades estratégicas, por meio de uma *survey*, aplicada a uma amostra não probabilística de 78 das maiores empresas australianas.

As empresas foram classificadas de acordo com três diferentes tipos de estratégia: a diferenciação, o baixo preço ou a combinação de ambos. As técnicas de gestão incluídas no estudo foram: melhoria dos processos existentes, sistemas de qualidade, sistemas de inovação da produção, sistemas integrados, estruturas baseadas em equipes e políticas de gestão de recursos humanos. As práticas de contabilidade gerencial incluídas foram: técnicas tradicionais de contabilidade gerencial, técnicas baseadas em atividades, medidas de desempenho balanceadas, medidas de desempenho dos funcionários, *benchmarking* e planejamento estratégico.

Como técnica estatística, os autores utilizaram a análise de *clusters*, com o intuito de examinar a hipótese de associação entre o desempenho e uma variedade de técnicas de gestão e práticas de contabilidade gerencial sob diferentes orientações estratégicas, fornecendo uma base para o desenvolvimento de um método para analisar a forma como as variáveis contingenciais estudadas são combinadas para afetar o desempenho.

Ao final, são apresentados seis clusters que evidenciam que a seleção de variáveis relacionadas à estratégia, às práticas gerenciais e às práticas contábeis formam estruturas que afetam o desempenho (Chenhall e Langfield Smith, 1998, p. 259).

2.3.2 Ken Moores e Susana Yuen (2001)

Os autores realizaram um estudo que teve por objetivo verificar se o SCG modifica-se ao longo dos diferentes estágios do ciclo de vida organizacional e, em caso positivo, se é possível identificar características específicas do SCG em cada um desses estágios. Para alcançar esse objetivo, os autores relacionaram as variáveis contingenciais (i) estratégia, (ii) estrutura, (iii) liderança e (iv) estilos de tomada de decisão, com o SCG em diferentes estágios do ciclo de vida organizacional.

Foi realizada uma *survey* com 49 empresas dos setores de roupas e de calçados. Posteriormente, com o objetivo de validar os resultados, foi realizada uma triangulação através de estudo de caso múltiplo com dez dessas empresas. A técnica estatística utilizada foi a análise de *clusters*.

Os resultados indicaram que a estrutura do SCG modifica-se ao longo dos diferentes estágios do ciclo de vida organizacional. Em especial, as empresas no estágio de crescimento apresentaram uma maior necessidade de formalização do SCG. Além disso, nas mudanças entre os diversos estágios do ciclo de vida, são as seleções dos artefatos de contabilidade gerencial que dominam as modificações no desenho do SCG.

Os resultados da pesquisa de Moores e Yuen (2001, p. 383) sugerem que a formalidade do SCG aumenta do nascimento para o crescimento e da maturidade para o rejuvenescimento, e que diminuições na formalidade ocorrem do crescimento para a maturidade e do rejuvenescimento para o declínio. Embora seja um estudo de corte transversal, os autores argumentam que a homogeneidade das diferentes configurações em cada estágio do ciclo de vida organizacional permite inferir que há um desenvolvimento longitudinal dos artefatos do SCG.

2.3.3 Divesh S. Sharma (2002)

O trabalho apresenta uma análise do papel do orçamento em empresas de serviço do setor hoteleiro por meio da investigação da influência das variáveis contingenciais: porte, estrutura e incerteza ambiental nas características do sistema orçamentário, tendo como justificativa a percepção de que a natureza das operações em empresas

prestadoras de serviço é altamente dependente do seu ambiente de atuação e, portanto, a incerteza ambiental percebida é suscetível de ser uma variável contingencial chave.

Para alcançar o objetivo da pesquisa, o autor obteve uma amostra com 106 hotéis da região de Queensland, na Austrália, e utilizou a análise fatorial, a regressão múltipla e a análise de caminhos (*path analysis*) como técnicas estatísticas para análise dos resultados. Os resultados indicaram que as características do sistema orçamentário diferiam em função do ambiente, do porte e da estrutura organizacional. Entretanto, o autor não encontrou influência significativa do porte na estrutura organizacional.

Para o autor, os gerentes dos hotéis respondem ao aumento da incerteza ambiental aumentando a frequência de previsões e disponibilização das informações do orçamento com o objetivo de aumentar a competitividade e controlar os problemas antes que eles se tornem mais difíceis de serem gerenciados.

Em suas conclusões, o autor indica que quando o ambiente percebido é turbulento e previsível, o orçamento é mais amplamente utilizado para análise das expectativas futuras e para a comunicação dos resultados esperados aos diversos níveis hierárquicos. De acordo com o autor, isso sugere que, nesse cenário, as estimativas orçamentárias serão menos problemáticas do que quando o ambiente é turbulento e imprevisível.

Além disso, a extensão em que a informação orçamentária é utilizada de forma adequada é afetada pela percepção dos gestores quanto ao ambiente. Quando o ambiente foi percebido como imprevisível e altamente competitivo, o orçamento foi utilizado com menor ênfase para comunicação, avaliação de desempenho e controle. Os resultados também sugerem que quanto maior a autonomia no gerenciamento dos hotéis, através da descentralização, maior é a utilização de mecanismos de controle orçamentário.

2.3.4 Annette Baines e Kim Langfield-Smith (2003)

Baynes e Langfield-Smith desenvolveram uma *survey* em 141 empresas industriais australianas, utilizando modelagem de equações estruturais para examinar as relações entre a evolução do ambiente competitivo e uma gama de variáveis organizacionais

como antecedentes das mudanças na contabilidade gerencial, ou seja, os autores investigaram o efeito das variáveis contingenciais no SCG.

Os autores identificaram que as organizações bem-sucedidas estão migrando para as estratégias que dão maior ênfase ao atendimento ao cliente e à inovação de produtos. Essas estratégias incentivam a utilização de tecnologias avançadas de produção com o intuito de satisfazer as necessidades dos clientes e melhorar a qualidade do produto.

A estratégia de diferenciação também conduz a um aumento na utilização de estruturas baseadas em equipes de trabalho, fornecendo uma base para um enfoque maior no cliente e também uma maior utilização de técnicas contemporâneas de contabilidade gerencial que auxiliem o gerenciamento desse tipo de foco. Essas iniciativas conduzem a uma maior confiança no SCG e à utilização de uma série de indicadores não financeiros de desempenho.

Os resultados da pesquisa indicam que quanto maior for o ambiente de competição, maior é o foco em estratégias de diferenciação, com grande utilização de estruturas baseadas em equipes, na tecnologia de produção e nas práticas avançadas de contabilidade gerencial. Essas três mudanças conduzem a empresa a uma maior dependência na informação contábil não financeira que, quando utilizada por essas empresas, leva a uma melhoria no desempenho organizacional.

Finalmente, os autores identificaram que mudanças no ambiente não provocam impacto direto no uso de estruturas baseadas em equipes ou no uso de tecnologias avançadas de produção. Também não encontraram relação direta entre a estrutura organizacional, a tecnologia e as práticas avançadas de contabilidade gerencial, identificando que as mudanças nessas variáveis aparentemente ocorrem como resposta às mudanças na estratégia adotada pelas organizações.

2.3.5 Stephen C. Hansen e Wim A. Van der Stede (2004)

Os autores investigaram quatro possíveis razões para o uso do orçamento pelas empresas: i) planejamento operacional, ii) avaliação de desempenho, iii) comunicação

de metas e iv) formação de estratégias, seus antecedentes e as características do orçamento que potencialmente influenciam o desempenho orçamentário.

Para alcançar esse objetivo, realizaram uma *survey* com 57 gestores americanos responsáveis pela elaboração do orçamento de suas respectivas unidades organizacionais. As técnicas estatísticas utilizadas para suportar os resultados foram a estatística descritiva e a análise fatorial.

Os resultados indicam que embora as quatro razões para a utilização do orçamento se sobrepõem, elas são suficientemente distintas na forma como são utilizadas. As demandas surgem em diferentes circunstâncias, sendo que o desempenho orçamentário está associado a diferentes características orçamentárias.

De acordo com a pesquisa, os orçamentos são utilizados para a avaliação do desempenho em organizações de grande porte e naquelas em que os recursos são mais claramente identificados aos gestores. Já em empresas que enfrentam maior concorrência, o orçamento é um importante instrumento de comunicação de objetivos e para a formação da estratégia. Entretanto, essas condições parecem afetar negativamente a importância do orçamento para a avaliação do desempenho.

Em suas conclusões, os autores identificaram que a satisfação com o orçamento está positivamente associada ao desempenho dos orçamentos para o planejamento operacional, a avaliação de desempenho, a comunicação de metas e a formação da estratégia. Identificaram ainda a associação entre o desempenho das razões individualizadas (por exemplo, satisfação com o planejamento operacional) e com o orçamento como um todo, bem como com o desempenho da unidade de negócio analisada.

2.3.6 Robert H. Chenhall (2005)

Utilizando como motivação para o estudo o interesse no papel dos sistemas de avaliação de desempenho estratégico, como o *balanced scorecard*, para auxiliar os gestores a desenvolver estratégias competitivas, Chenhall desenvolve uma *survey* com 80 unidades

de negócio em um estudo que identifica uma dimensão chave dos sistemas de avaliação de desempenho estratégico, para a integração da informação, e para auxiliar os gestores na obtenção de resultados estratégicos positivos.

Chenhall utiliza a análise fatorial e o método das equações estruturais para desenvolver um modelo que prevê que os sistemas de avaliação de desempenho estratégico integrados aumentam a competitividade estratégica das organizações de forma indireta, por meio da mediação do alinhamento entre a produção, a estratégia e a aprendizagem organizacional.

Três dimensões inter-relacionadas de sistemas de avaliação de desempenho estratégico de forma integrada foram identificadas no estudo. A primeira trata do relacionamento entre as variáveis estratégicas e as variáveis operacionais. O segundo atributo foi denominado orientação para o cliente e trata do relacionamento com os clientes. A terceira e última dimensão foi denominada relacionamento com o fornecedor. Ainda em suas conclusões, o autor afirma que a utilização de equações estruturais ajudou a compreender o papel do alinhamento estratégico da produção e da aprendizagem organizacional no relacionamento entre os sistemas de avaliação de desempenho estratégico e os resultados estratégicos, demonstrando o potencial dessa técnica estatística para as pesquisas no campo.

2.3.7 Alnoor Bhimani e Kim Langfield-Smith (2007)

Partindo do aparente conflito entre a literatura de gestão estratégica que indica que há uma grande variedade na forma e na natureza dos processos estratégicos dentro das organizações e as pesquisas na área contábil que tendem a focar na estrutura e na formalidade das atividades estratégicas e advogar um equilíbrio entre informações financeiras e não financeiras para apoiar os processos estratégicos, os autores desenvolveram uma pesquisa com o objetivo de investigar se as atividades de desenvolvimento e implementação da estratégia ocorrem como um processo formal e estruturado e se as informações financeiras e não financeiras são equivalentes ao longo do desenvolvimento e da implementação dessas atividades.

Os autores exploram as bases conceituais para essa perspectiva e também investigam empiricamente se tais caracterizações se realizam na prática. Para alcançar esse objetivo, utilizaram como metodologia uma *survey* com contadores *seniors* das empresas de grande porte do Reino Unido. Para a triangulação dos resultados, realizaram entrevistas com um subconjunto desse grupo. Ao todo, foram validadas 51 respostas, de um total de 167 questionários enviados, e o método estatístico para a análise foi a estatística descritiva.

Nas empresas pesquisadas, o desenvolvimento e a implementação das estratégias são atividades relativamente estruturadas e formais. Entretanto, embora as informações financeiras e não financeiras sejam consideradas importantes tanto para o desenvolvimento, quanto para a implementação das estratégias, a informação financeira é considerada mais importante para a implementação da estratégia.

A triangulação feita por meio de entrevistas corroborou os resultados da *survey*, mas sugere uma grande variedade de especificidades organizacionais quanto à noção do que constitui uma decisão estratégica, quais análises são necessárias e quais são os critérios para legitimar e determinar quais são as informações estratégicas relevantes.

Os resultados indicam que os modelos normativos normalmente utilizados na pesquisa em contabilidade gerencial, que pressupõem a estruturação formal dos processos estratégicos, foram confirmados pelos entrevistados. Entretanto, as atividades estratégicas e correspondentes análises da informação tendem a ser operacionalizadas com alto grau de especificidades do contexto organizacional.

2.3.8 Johanna Hyvönen (2008)

Hyvönen (2008) apresentou sua tese de doutorado na Universidade de Oulu, Finlândia, como resultado de quatro trabalhos anteriores, três *surveys* e um estudo de caso, realizados entre 2005 e 2007. O trabalho final teve como objetivo apresentar uma visão ampla do SCG e explorar as relações entre sistemas de contabilidade gerencial, estratégia, tecnologia da informação, tecnologia de produção e desempenho organizacional.

O trabalho verifica a relevância esperada da informação econômico-financeira nos três primeiros anos posteriores à pesquisa, comparados com os três anos anteriores, e os resultados indicam que as medidas de desempenho financeiro terão importância significativa, com maior ênfase para práticas contemporâneas de gestão, tais como pesquisa de satisfação dos clientes e avaliação de funcionários. Esses resultados tendem a ser geralmente superiores para empresas que esperam aumento de porte.

Os resultados mostram uma associação significativa entre o desempenho e a interação com estratégia com foco no cliente, medidas contemporâneas de desempenho e tecnologias avançadas de informação. Entretanto, a autora não encontrou relacionamento mútuo entre medidas financeiras de desempenho, estratégia com foco no cliente e tecnologias avançadas de informação, o que indica que as medidas financeiras não são significativas no modelo proposto.

Os resultados também indicam que as medidas contemporâneas de desempenho não ajudam significativamente as firmas com estratégia focada no cliente a alcançar o desempenho com os mesmos. Já para empresas com pouco foco no cliente, o uso de medidas de avaliação de desempenho contemporâneas e tecnologias avançadas de informação ajudam a melhorar esse desempenho.

Por fim, os resultados também indicam que a combinação de tecnologias de manufatura e de informação auxilia as empresas a melhorarem seu desempenho, independentemente da ênfase em uma estratégia de diferenciação.

Os resultados encontrados por Hyvönen (2008) são similares aos apresentados por Chenhall e Langfield-Smith (1998). Entretanto, as empresas finlandesas pesquisadas por Hyvönen (2008) apresentam uma propensão maior a utilizar medidas não financeiras contemporâneas de desempenho do que as empresas australianas. Hyvönen (2008, p. 37) destaca ainda que os resultados relacionados aos SCG são similares a outros estudos realizados na Europa.

2.3.9 Simon Cadez e Chris Guilding (2008)

Os autores analisam o efeito da estratégia adotada, do ambiente e do porte da empresa em duas distintas dimensões do SCG (os artefatos e o papel dos contadores), bem como o efeito do SCG sobre o desempenho da empresa. Apresentam como justificativa para a análise a percepção de que os contadores gerenciais não são mais meros fornecedores da informação, exercendo um papel importante na equipe responsável pelas decisões estratégicas da organização.

A metodologia utilizada foi de uma *survey* com 193 empresas eslovenas, com a triangulação sendo feita com entrevistas realizadas em 10 dessas empresas e a análise dos dados realizada pelo método das equações estruturais. Os resultados confirmam a premissa da teoria da contingência de que não existe um SCG universalmente adequado e que o desempenho organizacional depende do ajuste (*fit*) entre o contexto organizacional e sua estrutura.

As conclusões dos autores indicam ainda que a participação de contadores no processo de tomada de decisões estratégicas está positivamente associada com a aplicação de uma estratégia de prospecção e também com a formulação de estratégias de atuação. O uso do SCG está positivamente associado com a adoção de uma estratégia de prospecção, com a formulação de estratégias específicas, com o porte da empresa e a participação dos contadores no processo de tomada de decisões estratégicas. O SCG também afeta positivamente o desempenho organizacional.

2.3.10 Juha-Pekka Kallunki e Hanna Silvola (2008)

Os autores investigam se o uso do sistema de custeio baseado em atividades difere entre as empresas em diversos estágios do ciclo de vida organizacional. Embora o trabalho classifique a teoria utilizada como teoria do CVO, a ideia central apresentada pelos autores de que o contexto externo em que as empresas operam é influenciado pelo ambiente é também adotada pela teoria da contingência.

Na metodologia, destaca-se a forma como foram classificados os estágios das empresas pesquisadas. Utilizando como referencial os trabalhos anteriores de Kazanjian e Drazin

(1990) e Auzair e Langfield-Smith (2005), os autores fizeram uma pergunta única em que questionavam o entrevistado sobre a sua percepção do estágio do ciclo de vida organizacional da empresa.

Para responder a questão de pesquisa proposta, realizaram uma *survey* com 105 empresas finlandesas, de diversos setores, e em diferentes estágios do CVO. A técnica estatística utilizada foi a regressão logística, e o objetivo foi o de testar a hipótese de que a utilização do custeio baseado em atividades é mais comum em empresas no estágio de maturidade e de rejuvenescimento do que em empresas na fase de crescimento. Em suas conclusões, afirmam que essa hipótese foi validada.

2.3.11 Hanna Silvola (2008)

Aparentemente utilizando a mesma amostra do trabalho desenvolvido com Kallunki também em 2008, Silvola apresenta uma *survey* realizada com 105 empresas finlandesas de diversos setores e em diversos estágios do CVO, mas, agora, com o objetivo de verificar se a existência de investidores de capital de risco afeta a utilização de SCG.

Os artefatos do SCG utilizados foram o plano de negócio, o orçamento e as técnicas de controle de gestão. Para a análise dos resultados, a técnica estatística aplicada foi novamente a regressão logística, com a inclusão das variáveis de controle: pesquisa e desenvolvimento e porte. Os resultados indicam que o plano de negócios e o uso de técnicas de controle de gestão diferem ao longo dos estágios do ciclo de vida organizacional e em função da existência ou não de investidores de capital de risco.

Ao confrontar seus resultados com pesquisas anteriores, Silvola verificou que a existência de investidores de capital de risco é essencial durante os estágios de maturidade e rejuvenescimento, diferentemente de pesquisas anteriores que indicavam sua importância somente nos estágios de nascimento e crescimento.

O Quadro 4 apresenta um resumo dos trabalhos analisados. Observa-se a influência da teoria da contingência na análise dos diversos artefatos do SCG, bem como a utilização da técnica estatística da modelagem de equações estruturais, em especial, em estudos

que analisam a influência de múltiplos fatores contingenciais no SCG e a relação desses itens com o desempenho organizacional.

Quadro 4: Análise das principais pesquisas empíricas recentes que analisaram o SCG sob a ótica contingencial

Trabalho	Objetivo	Amostra	Tratamento dos dados	Principais achados
Chenhall e Langfield-Smith (1998)	Analisar como as diversas combinações de técnicas de gestão e práticas de contabilidade gerencial melhoram o desempenho das organizações, em especial, no âmbito das prioridades estratégicas.	<i>Survey</i> com 78 empresas australianas	Análise de <i>clusters</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A seleção de variáveis relacionadas à estratégia, às práticas gerenciais e às práticas contábeis formam estruturas que afetam o desempenho.
Moore e Yuen (2001)	Verificar se o SCG modifica-se em função dos fatores contingenciais: i) estratégia, ii) estrutura, iii) liderança, iv) estilos de tomada de decisão e v) ciclo de vida organizacional.	<i>Survey</i> com 49 empresas australianas dos setores de roupas e de calçados	Análise de <i>clusters</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A estrutura do SCG modifica-se ao longo dos diferentes estágios do CVO.
Sharma (2002)	Analisar o papel do orçamento em empresas do setor de serviços através da influência das variáveis contingenciais: porte, estrutura e incerteza ambiental nas características do sistema orçamentário.	<i>Survey</i> com 106 empresas do setor hoteleiro australiano	Análise fatorial e regressão múltipla	<ul style="list-style-type: none"> ▪ As diferentes dimensões de incerteza percebida têm efeitos diferentes sobre as características do sistema orçamentário. ▪ O porte influencia as características do sistema orçamentário. ▪ O porte não influencia significativamente a estrutura. ▪ A estrutura organizacional tem influência significativa sobre as características do sistema orçamentário.
Baines e Langfield-Smith (2003)	Examinar as relações entre a evolução do ambiente competitivo e uma gama de variáveis organizacionais como antecedentes das mudanças na contabilidade gerencial.	<i>Survey</i> com 141 empresas industriais australianas	Modelagem de equações estruturais	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Quanto maior for o ambiente de competição, maior é o enfoque em estratégias de diferenciação que influenciam mudanças na estrutura organizacional, na tecnologia e nas práticas de contabilidade gerencial. ▪ As mudanças nas variáveis contingenciais conduzem a uma maior confiança na informação contábil não financeira que conduz a uma melhoria no desempenho organizacional.

Quadro 4: Continuação

Hansen e Van Der Stede (2004)	Investigar as razões para o uso do orçamento.	<i>Survey</i> com 57 gestores americanos responsáveis pela elaboração do orçamento	Estatística descritiva e análise fatorial	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os orçamentos são utilizados para a avaliação do desempenho em empresas de grande porte e naquelas em que os recursos são mais claramente identificados. ▪ Em empresas que enfrentam maior concorrência, o orçamento é utilizado para comunicar os objetivos e formação da estratégia. ▪ A satisfação com o orçamento está positivamente associada ao desempenho individualizado das razões para o uso, ou seja, com o planejamento operacional, para a avaliação de desempenho, para a comunicação de metas e para a formação da estratégia.
Chenhall (2005)	Investigar o papel do sistema de avaliação de desempenho estratégico no auxílio ao desenvolvimento de estratégias competitivas.	<i>Survey</i> com 80 unidades estratégicas de negócio	Análise fatorial e equações estruturais	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A avaliação de desempenho estratégico integrada aumenta a competitividade estratégica das organizações de forma indireta, através da mediação do alinhamento da produção com a estratégia de aprendizagem organizacional.
Bhimani e Langfield-Smith (2007)	Investigar se as atividades de desenvolvimento e implementação da estratégia ocorrem como um processo formal e estruturado e se as informações financeiras e não financeiras são equivalentes ao longo do desenvolvimento e implementação dessas atividades.	<i>Survey</i> e entrevistas com 51 empresas do Reino Unido	Estatística descritiva	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O desenvolvimento e implantação das estratégias são atividades relativamente estruturadas e formais. ▪ Embora as informações financeiras e não financeiras sejam consideradas importantes tanto para o desenvolvimento, quanto para a implantação das estratégias, as empresas tendem a dar uma maior importância à informação financeira.

Quadro 4: Continuação

Hyvönen (2008)	Apresentar uma visão ampla do SCG e explorar as relações entre SCG, estratégia e tecnologia da informação, tecnologia da produção e desempenho organizacional.	Survey com 51 empresas, estudo de caso múltiplo e estudo de caso único	Estatística descritiva e regressão linear	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Há associação significativa entre o desempenho e a interação entre a estratégia com foco no cliente, medidas contemporâneas de desempenho e tecnologias avançadas de informação. ▪ Não há relacionamento mútuo entre medidas financeiras de desempenho, estratégia com foco no cliente e tecnologias avançadas de informação, o que indica que medidas financeiras não são significativas no modelo proposto. ▪ Medidas contemporâneas de desempenho não ajudam significativamente as empresas com estratégia focada no cliente a alcançar o desempenho. ▪ Em empresas com pouco foco no cliente, o uso de medidas de avaliação de desempenho contemporâneas e tecnologias avançadas de informação ajudam a melhorar o desempenho.
Cadez e Guilding (2008)	Analisar o efeito da estratégia adotada, do ambiente e do porte das empresas no SCG e do SCG sobre o desempenho.	Survey com 193 empresas eslovenas	Método de equações estruturais	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os resultados confirmam a premissa da teoria da contingência de que não existe um SCG universalmente adequado e que tanto o desenho do SCG quanto o desempenho organizacional dependem do ajuste (<i>fit</i>) entre o contexto organizacional e sua estrutura. ▪ O SCG afeta positivamente o desempenho organizacional.
Kanllunki e Silvola (2008)	Analisar se o uso do sistema de custeio baseado em atividades difere ao longo dos estágios do CVO.	Survey com 105 empresas finlandesas	Regressão Logística	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A utilização do custeio baseado em atividades é mais comum em empresas nos estágios de maturidade e de rejuvenescimento do que em empresas na fase de crescimento.
Silvola (2008)	Investigar se a presença de investidores de capital de risco afeta a utilização do SCG ao longo dos estágios do CVO	Survey com 105 empresas finlandesas	Regressão logística	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O uso de técnicas de controle de gestão difere ao longo dos estágios do CVO. ▪ A existência de investidores de capital de risco é essencial durante os estágios de maturidade e rejuvenescimento, diferentemente das pesquisas anteriores, que indicavam sua importância nos estágios de nascimento e crescimento somente.

2.3.12 Pesquisas no Brasil

No Brasil, ainda é pequeno o número de pesquisas que utilizaram a teoria da contingência para analisar os efeitos dos fatores contingenciais no SCG, destacando-se os seguintes trabalhos empíricos:

- **Frezatti (2006):** analisou a aderência entre a teoria e a prática em relação aos artefatos da contabilidade gerencial e os diferentes níveis de sucesso na obtenção de retorno para o acionista em uma amostra com 119 médias e grandes empresas brasileiras. Os resultados encontrados sugerem associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e os perfis de artefatos da contabilidade gerencial.
- **Soutes (2006):** estudou a utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial pelas empresas brasileiras em uma amostra com 90 das maiores empresas brasileiras. Embora não tenha classificado o seu trabalho como contingencial, encontrou associação entre a estrutura do SCG e o desempenho organizacional.
- **Guerra (2007):** estudou a influência dos fatores contingenciais nos atributos do SCG, a partir de uma amostra de 104 das maiores empresas brasileiras. Os resultados encontrados indicaram a existência de arranjos formados pelos atributos do SCG, fatores contingenciais internos e externos e desempenho.
- **Necyck (2008):** apresentou um estudo de caso em que analisou os efeitos dos diferentes estágios do CVO no desenvolvimento do SCG da organização, concluindo que as características do SCG sofrem alterações ao longo dos diferentes estágios do CVO.
- **Espejo (2008):** estudou os atributos do sistema orçamentário a partir dos fatores contingenciais, considerando determinados níveis de desempenho em 122 indústrias paranaenses. A técnica estatística utilizada foi a análise de *clusters* e a modelagem de equação estrutural. Os resultados encontrados indicaram a influência do ambiente nos fatores contingenciais internos pesquisados e destes com o sistema orçamentário. Com relação ao desempenho, a pesquisa indicou que tanto as variáveis contingenciais, quanto o sistema orçamentário possuem associação com o desempenho organizacional.

2.4 Construtos da pesquisa em relação à abordagem contingencial

Os trabalhos seminais e a consolidação feita por Donaldson demonstram a influência dos fatores contingenciais na empresa e a possibilidade de analisar esses fatores de forma conjunta, além do seu efeito no desempenho organizacional. Para alcançar esse objetivo, são apresentados neste tópico os construtos que foram utilizados para mensuração desses fatores.

2.4.1 O ambiente

O ambiente de uma organização é representado pelo conjunto de forças, variáveis ou instituições externas que, de algum modo, afetam o seu desempenho (TEIXEIRA, 1988). O ambiente é uma variável contingencial importante e é utilizada desde a fundação da pesquisa contingencial (CHENHALL, 2003, p. 137).

A análise do ambiente foi realizada utilizando-se da taxonomia proposta por Khandwalla (1977), que classifica o ambiente em função de sua complexidade, hostilidade, diversidade e turbulência. O construto utilizado para a captação dessas variáveis foi o proposto por Mintzberg (1979), conforme demonstrado na Figura 5.

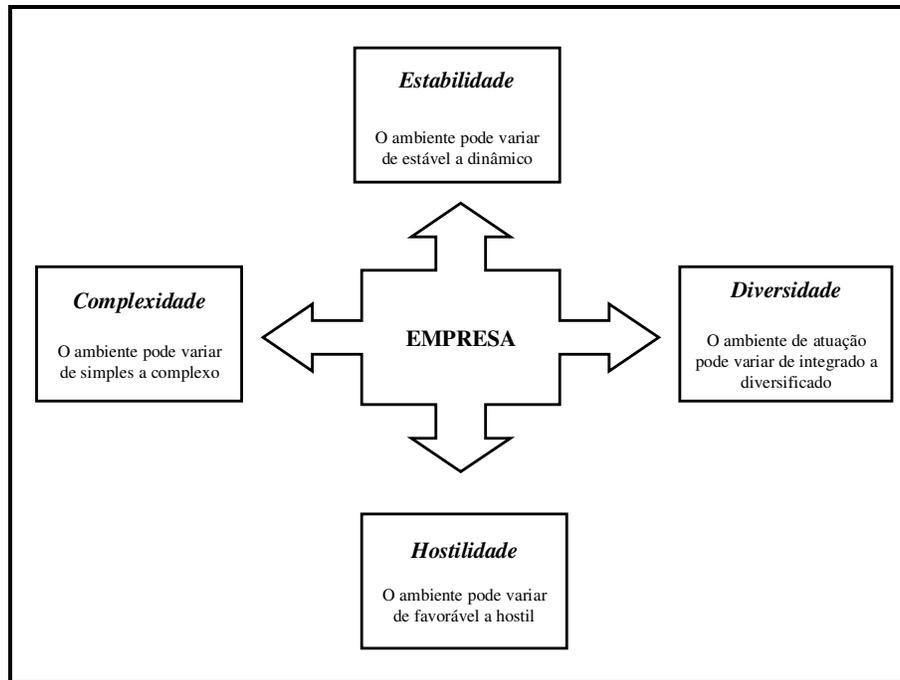


Figura 5: Dimensões ambientais de Mintzberg (1979)

O detalhamento dos quatro grupos de dimensões proposto por Mintzberg (1979) e Khandwalla (1977) identifica o ambiente da empresa de acordo com as seguintes características:

1. ***Estabilidade***. O ambiente de uma organização pode variar de estável a dinâmico, em que o ambiente será mais dinâmico quando as mudanças ocorridas forem inesperadas, sem que haja um padrão reconhecido para as mesmas.
2. ***Complexidade***. O ambiente de uma organização pode variar de simples a complexo, em que quanto mais complexo for o mesmo, maior será a necessidade de utilização de conhecimentos sofisticados a respeito de produtos, clientes, fornecedores, dentre outros. Porém, torna-se simples quando esses conhecimentos podem ser racionalizados, isto é, divididos em componentes de fácil compreensão, principalmente pelo conhecimento adquirido sobre o setor, como ocorre, por exemplo, com a indústria automobilística.
3. ***Diversidade de mercado***. O mercado de atuação de uma organização pode variar de integrado a diversificado, em que quanto mais horizontal, em relação à cadeia

produtiva, ou quanto maior for o *mix* de produtos e serviços oferecidos, mais diversificada será a organização.

4. **Hostilidade.** O ambiente de atuação de uma organização pode variar de favorável a hostil, em que quanto maior for a capacidade dos concorrentes em influenciar os resultados da organização, mais hostil será o ambiente.

Apesar da operacionalidade do modelo de Mintzberg (1979), não foram encontrados trabalhos na área de controle gerencial que utilizam esse modelo para análise do ambiente. Apesar disso, do ponto de vista operacional, esse modelo apresenta-se mais adequado para a obtenção das informações necessárias para os objetivos da presente pesquisa.

2.4.2 A estratégia

A afirmação de Chandler (1962) de que a estrutura segue a estratégia conduz à percepção de que diferentes estruturas organizacionais podem ser adotadas, porém, todas derivadas do direcionamento estratégico da empresa, que deverá ser claramente formulado, desdobrado e implantado (WOOD Jr, 2001).

Não existe um único conceito de estratégia, visto que a mesma pode ser descrita por muitos aspectos (NYAMORE, PERERA e LAWRENCE, 2001, p. 64). Neste trabalho, a estratégia pode ser definida como a direção e o escopo de uma organização no longo prazo, que obtém vantagem competitiva em um ambiente em constante mudança através da configuração de seus recursos e competências, com o objetivo de atender às expectativas dos *stakeholders* (JOHNSON, SCHOLLES e WHITTINGTON, 2007, 45).

Nesse sentido, o tipo de estratégia utilizada neste trabalho é a genérica, ou seja, aquela que se refere às opções estratégicas amplas que as organizações podem adotar e que orientam todo o seu processo de gestão com o objetivo de enfrentar as forças competitivas da indústria em que atua. Porter (1980) classifica essas estratégias em: (i) liderança de custo, (ii) diferenciação e (iii) enfoque, sendo que este último apresenta duas variantes, enfoque no custo e enfoque na diferenciação (Figura 6). Dessa forma,

pode-se dizer que as estratégias genéricas são apenas duas, ou seja, liderança de custo e diferenciação, com um escopo amplo ou específico.

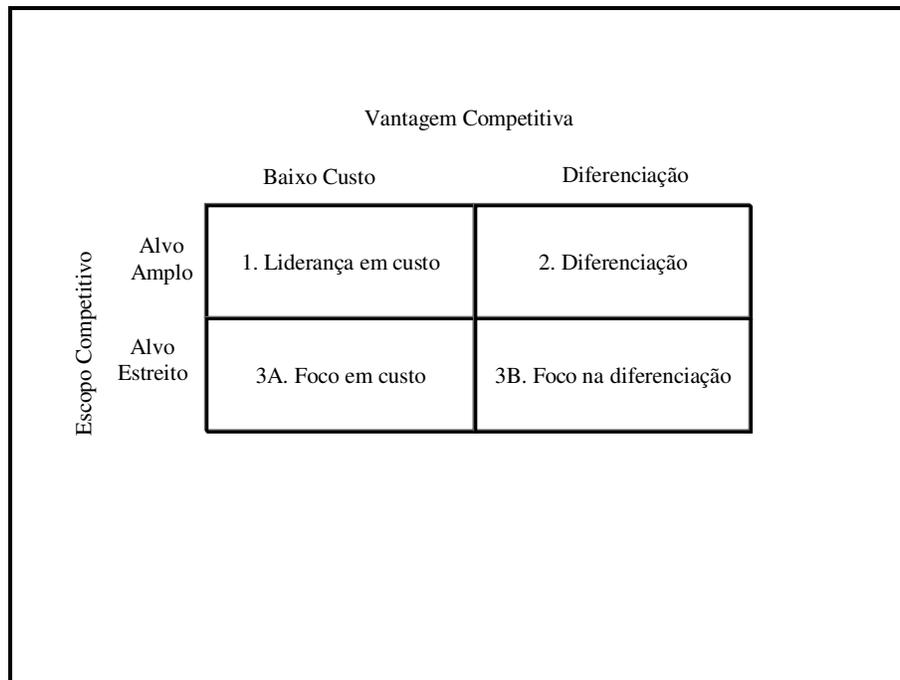


Figura 6: Estratégias genéricas de Porter

Fonte: adaptado de Porter (1985)

Johnson, Scholes e Whittington (2007, 289) identificaram as características das estratégias genéricas que conduzem à vantagem competitiva proposta por Porter (1980):

- (i) **Liderança de custo:** é a estratégia definida pela organização que compete através da produção e distribuição de produtos ou serviços a custos inferiores aos de seus concorrentes.
- (ii) **Diferenciação:** é a estratégia definida pela organização que compete através da produção e distribuição de produtos ou serviços que sejam percebidos pelos seus clientes como sendo únicos, ou seja, diferentes daqueles oferecidos pelos concorrentes.

Apesar da aparente dicotomia entre as opções de estratégia genérica, Langfield-Smith (2007, p. 776) chama a atenção para o fato de que as organizações podem utilizar estratégias tanto de custo, quanto de diferenciação, em diferentes graus, e que poucos

estudos têm reconhecido isso, como, por exemplo, o estudo de Chenhall com a própria Langfield-Smith de 1998.

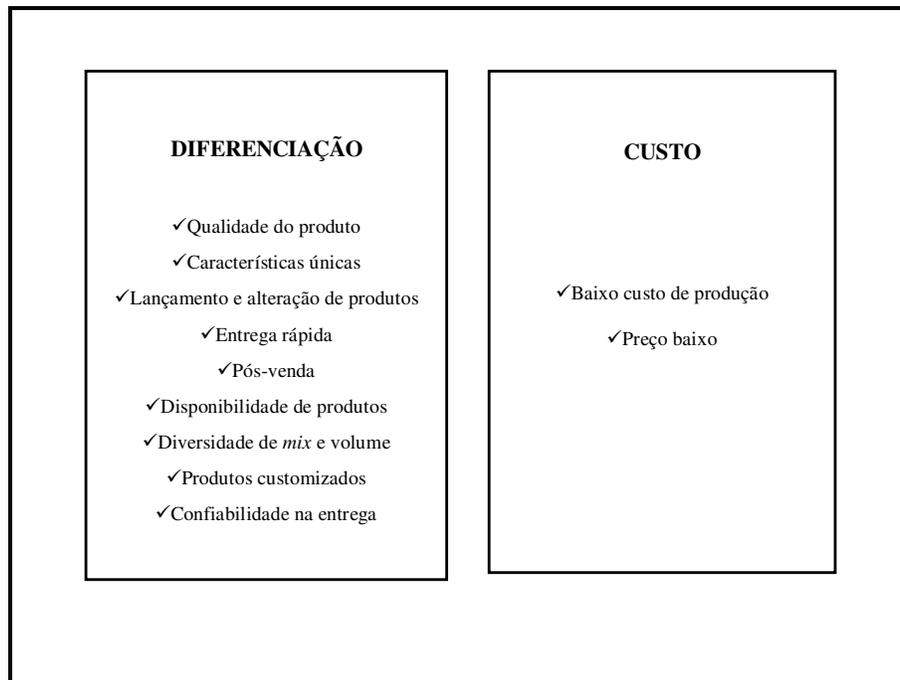


Figura 7: Tipos de estratégias de Chenhall e Langfield-Smith (1998)

A Figura 7 apresenta os tipos de estratégias identificadas por Chenhall e Langfield-Smith (1998) a partir das estratégias genéricas propostas por Porter (1980). De acordo com esses autores, uma empresa que adota a política de foco exclusivo, por exemplo, na qualidade do produto, adota uma política de diferenciação, enquanto uma empresa que adota uma política de foco exclusivo em preço baixo adota uma política de custo. Entretanto, o ponto central é que políticas de diferenciação e de custo podem ser adotadas conjuntamente. Nesse sentido, uma empresa pode ter uma política de fornecer um produto de qualidade com preço baixo ou baixo custo de produção com diversidade de *mix* e volume de produtos.

2.4.3 A tecnologia da informação

O efeito do fator contingencial tecnologia no SCG é um tema de interesse dos pesquisadores do campo (CHENHALL, 2003, p. 141) que ganhou maior destaque em decorrência dos massivos investimentos realizados em tecnologia da informação (TI),

que levaram as organizações a estimar sua real contribuição (McKEEN e SMITH, 1993), encorajando pesquisadores a investigar situações em que significativos investimentos em tecnologia da informação eram mais efetivos em termos de desempenho (HYVÖNEN, 2008).

A tecnologia normalmente é pesquisada nas dimensões tecnologia aplicada à manufatura e tecnologia da informação. Optou-se por analisar o nível de tecnologia da informação utilizada pelas empresas pesquisadas, utilizando para sua mensuração os mesmos critérios adotados por Hyvönen (2007 e 2008) e Espejo (2008).

Por esse modelo, a TI é identificada com a aplicação de sistemas avançados de informação, como gerenciamento do relacionamento com o cliente, gerenciamento da cadeia de suprimentos, troca eletrônica de dados, sistema integrado de gestão, dentre outros (HYVÖNEN, 2008).

2.4.4 A estrutura

A estrutura organizacional está associada à especificação formal dos diferentes papéis exercidos pelos membros da organização, ou tarefas para grupos, para garantir que as atividades da organização sejam realizadas (CHENHALL, 2003; WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE, 2007). O arranjo estrutural adotado pela organização influencia a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, o fluxo de informações e os sistemas de controle. Além disso, pode auxiliar a moldar o futuro da organização (CHENHALL, 2007, p. 179) e deve incluir o nível de controle desejado, as formas de descentralização, o grau de formalização requerido, dentre outros (MINTZBERG *et al.*, 2006).

Lawrence e Lorsh (1967) referem-se à estrutura como a forma em que a organização é diferenciada e integrada. Diferenciação está relacionada com a extensão com que os gestores das subunidades atuam como “quase-proprietários”, enquanto a integração é definida como na medida em que as subunidades atuam de forma consistente com as metas organizacionais. Chenhall, (2007, p. 179), afirma que os mecanismos para alcançar a diferenciação envolvem a descentralização de autoridade, enquanto a

integração envolve regras, procedimentos operacionais, grupos de trabalho, dentre outros.

Para Wickramasinghe e Alawattage (2007, p. 390), um desenho inadequado para o SCG pode levar a empresa a um desperdício de recursos e, até mesmo, ao fechamento do negócio. Já um SCG adequado pode conduzir a eficácia no desempenho organizacional. A teoria da contingência é considerada adequada para testar a variação do desempenho em relação à adequação do SCG (WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE, 2007, p. 390).

O modelo utilizado para identificar a estrutura organizacional leva em consideração o estímulo à execução de tarefas por equipes de trabalho, programas de treinamento, gestão participativa e a forma como a empresa está estruturada. Esse modelo permite analisar a visão de que, para garantir respostas rápidas e inovadoras em ambientes complexos e dinâmicos, há um distanciamento do controle hierárquico e centralizado de tomada de decisão para a atribuição de mais responsabilidades para os níveis hierárquicos inferiores, ou seja, aumento da descentralização (BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003, p. 677). Além disso, a utilização de estruturas baseadas em equipes de trabalho em ambientes complexos permite à empresa melhorar a flexibilidade e a velocidade de respostas ao ambiente, bem como a qualidade dessa resposta (COHEN, 1993, *apud* BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003).

2.4.5 O estágio do ciclo de vida organizacional

Há no campo, um grupo de pesquisas que analisa, por meio da teoria da contingência, a influência dos estágios do CVO nos artefatos do SCG utilizados pelas organizações (GORDON e MILLER, 1976; QUINN e CAMERON, 1983; MILLER e FRIESEN, 1982, MOORES e YUEN, 2001; SILVOLA, 2007 e 2008, dentre outros).

Esses estudos analisam o ciclo de vida das empresas em um modelo semelhante ao da biologia, ou seja, em um intervalo que vai do nascimento até a morte e, normalmente, é subdividido em cinco estágios, com as seguintes características:

- **Estágio 1, *existência*:** marca o início do desenvolvimento organizacional. O enfoque é sobre a viabilidade ou simplesmente na identificação de um número suficiente de clientes que garantam a existência da organização. A tomada de decisão está nas mãos de um ou poucos e o ambiente é considerado como não sendo passível de análise (DAFT e WEICK, 1984). As estruturas são simples e centralizadas, havendo poucos controles formais e sistemas de informação (MOORES e YUEN, 2001).
- **Estágio 2, *sobrevivência*:** nesse estágio, as empresas procuram crescer (ADIZES, 1979), desenvolver alguma formalização da estrutura, bem como estabelecer suas competências distintivas (MILLER e FRIESEN, 1984). Metas são formuladas rotineiramente, sendo que o principal objetivo é a geração de resultado suficiente para manter as operações e financiar o crescimento necessário para que a empresa se mantenha competitiva (CHURCHILL e LEWIS, 1983). As decisões tendem a ser mais analíticas, menos dependentes do proprietário e mais centradas nas discussões entre os gestores (MILLER e FRIESEN, 1984). A maioria das organizações nesta fase considera o ambiente como analisável (DAFT e WEICK, 1984).
- **Estágio 3, *sucesso*:** esta fase é frequentemente chamada de “maturidade” (MILLER e FRIESEN, 1984; ADIZES, 1979). A organização é caracterizada pela formalização e pelo controle através da burocracia (QUINN e CAMERON, 1983). A descrição de tarefas, políticas, procedimentos e relações hierárquicas torna-se muito mais formal. O grau de inovação diminui, arranjos políticos são perseguidos para manter a estabilidade do ambiente, e a meta passa a ser a melhoria da eficiência e da lucratividade das operações (MILLER e FRIESEN, 1984). A alta gerência centra-se no planejamento e na estratégia, deixando as operações do dia a dia com os gestores de níveis hierárquicos inferiores. O ambiente é visto como analisável (DAFT e WEICK, 1984).
- **Estágio 4, *renovação*:** esta fase é frequentemente chamada de “rejuvenescimento” (MILLER e FRIESEN, 1984; MOORES e YUEN, 2001). Nela, a organização mostra um desejo de regresso a um tempo enxuto (MILLER

e FRIESEN, 1984), em que a colaboração e o trabalho em equipe fomentavam a inovação e a criatividade. Essa criatividade é algumas vezes facilitada pela utilização de uma estrutura matricial, e a tomada de decisões é bastante descentralizada. A organização ainda é grande e burocrática, entretanto, seus membros são incentivados a trabalhar dentro da burocracia sem serem adicionados a ela. Dessa forma, o estilo de decisão volta a privilegiar a inovação e o risco, de modo a gerar crescimento (MILLER e FRIESEN, 1984). As necessidades dos clientes são colocadas em primeiro plano.

- **Estágio 5, *declínio*:** as organizações podem permanecer em qualquer fase do ciclo de vida por um período indeterminado de tempo, entretanto, a fase de declínio pode acionar o seu desaparecimento. Esse estágio caracteriza-se por política e poder (MINTZBERG, 1979), e os membros da organização ficam mais preocupados com as metas pessoais do que com as da organização. Em alguns casos, a inabilidade para satisfazer as exigências externas de um estágio anterior levou a organização a um período de declínio, em que a falta de lucratividade e a perda de mercados são experimentadas (MILLER e FRIESEN, 1984). Não se percebe uma clara estratégia de negócios e está fortemente voltada para dentro da entidade, onde os gestores e donos estão mais preocupados com a preservação de recursos do que com os clientes (MOORES e YUEN, 2001). O controle e a tomada de decisões tendem a regressar a um grupo reduzido de pessoas, e a gestão das crises deixa pouco tempo para a alta gerência se dedicar ao planejamento de longo prazo.

Miller e Friesen (1984), afirmam que esses estágios não seguem uma sequência lógica do primeiro para o último. Ou seja, não existe uma ordem que seja irreversível, única e definitiva e, portanto, a progressão nas fases do ciclo de vida não seria determinística. A tendência maior observada é a de se manter na mesma fase, e o tempo de permanência em cada uma delas varia imensamente.

O modelo de cinco estágios proposto neste trabalho adota a abordagem desenvolvida em pesquisas anteriores (LESTER e PANNEL, 1999; MILLER e FRIESEN, 1984; MOORES e YUEN, 2001), utilizando para mensuração dos estágios o modelo proposto e validado por Lester, Parnell e Carraher (2003). Adicionalmente, seguindo a

metodologia utilizada por Silvola (2008) e Auzair e Langfield-Smith (2005), realizou-se uma autocategorização do estágio do CVO da empresa, isto é, o entrevistado foi solicitado a identificar o estágio do CVO da empresa a partir da identificação das principais características de cada estágio. Ao final da etapa de coleta de dados, verificou-se que não haviam diferenças significativas entre os dois critérios de classificação do CVO e, por isso, optou-se por trabalhar com a autocategorização.

2.4.6 Fatores contingenciais e desempenho

Drazin e Van de Ven (1985, p. 515) apresentam três classificações para as pesquisas que utilizam a teoria da contingência: seleção, interação e sistemas. Observam também que somente aquelas que são classificadas como de interação ou de sistemas é que possuem a pretensão de verificar a relação entre os fatores contingenciais e o desempenho.

Por esse critério, esta tese é classificada como sendo de sistemas por analisar o ajuste (*fit*) entre vários fatores contingenciais e características do SCG da organização e o efeito dos arranjos formados a partir desses ajustes no desempenho organizacional.

Para realizar o teste da hipótese de associação entre desempenho e fatores contingenciais e SCG, optou-se por trabalhar com uma combinação de indicadores de desempenho que foram comparados com o dos principais concorrentes nos três anos anteriores à pesquisa. Esse procedimento foi anteriormente utilizado por Lester, Parnell e Carraher (2003), Chenhall (2005), Guerra (2007), e Oyadomari (2008), dentre outros, e tem a vantagem de fornecer uma visão do posicionamento das empresas pesquisadas em relação aos principais concorrentes.

Além desse benefício, o desempenho comparado também possui a vantagem de reduzir os índices de “não-resposta”, em decorrência do receio de muitas empresas em fornecer informações que consideram confidenciais. As métricas utilizadas foram as mesmas adotadas por Guerra (2007) e Oyadomari (2008) em pesquisas feitas com empresas brasileiras e englobaram:

- Receita operacional bruta
- *Market-share*
- Margem de lucro
- Retorno sobre o patrimônio líquido
- Índice de satisfação dos clientes
- Retorno sobre o investimento
- Medidas não financeiras de avaliação do desempenho

Ao final da etapa de coleta dos dados, verificou-se que o Retorno Sobre o Patrimônio Líquido (RSPL) e o Retorno Sobre o Investimento (ROI), e o índice de satisfação dos acionistas eram melhores estimadores do desempenho organizacional, da mesma forma que em trabalhos anteriores (OYADOMARI, 2008; ESPEJO, 2008; FREZATTI, 2005). Por isso, optou-se por trabalhar com esses critérios de desempenho no modelo de equações estruturais proposto.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo tem por objetivo explicitar e fundamentar a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa, que pode ser classificada como empírico-teórica e descritiva, por testar empiricamente a teoria com o objetivo de descrever os fenômenos (MARTINS e THEÓPHILO, 2007). Em outras palavras, é testada a capacidade da teoria da contingência, através da influência dos fatores contingenciais em explicar as características do SCG das empresas brasileiras de grande porte, bem como a possível relação deste com o desempenho organizacional.

A teoria da contingência é adequada para analisar os artefatos do SCG em função das circunstâncias em que estes são utilizados (TILLEMA, 2005, p. 101). A aplicação dessa teoria na análise dos fenômenos relacionados ao controle gerencial permitiu o estabelecimento das hipóteses que contribuem para a construção das inferências sobre as relações entre as variáveis estudadas.

Para a operacionalização da pesquisa, utilizaram-se os construtos teóricos apresentados no capítulo anterior. Esses construtos, se validados, possibilitam a comparabilidade futura, ou seja, caso outro pesquisador queira desenvolver pesquisa semelhante ou complementar, poderá realizá-la a partir dos mesmos construtos e referencial teórico, confirmando ou refutando as hipóteses e achados deste estudo.

A seguir é apresentada a metodologia da pesquisa, destacando a classificação segundo a sua tipologia e o tratamento estatístico utilizado. Para tanto, são identificadas a população, a amostra e a forma de operacionalização do instrumento de pesquisa necessário para a coleta dos dados, além dos procedimentos realizados para o pré-teste. Por fim, identifica-se de que forma as variáveis analisadas foram estatisticamente tratadas.

3.1. Teoria e Hipóteses da Pesquisa

As hipóteses são importantes em pesquisas empírico-teóricas e a formulação de testes estatísticos para as mesmas contribui para o fortalecimento da consistência dos achados da pesquisa (MARTINS e THEÓPHILO, 2007). As hipóteses do trabalho podem ser classificadas como explicativas, por terem caráter explicativo, e não preditivo (LAKATOS e MARCONI, 1991), e são ilustradas na Figura 8.

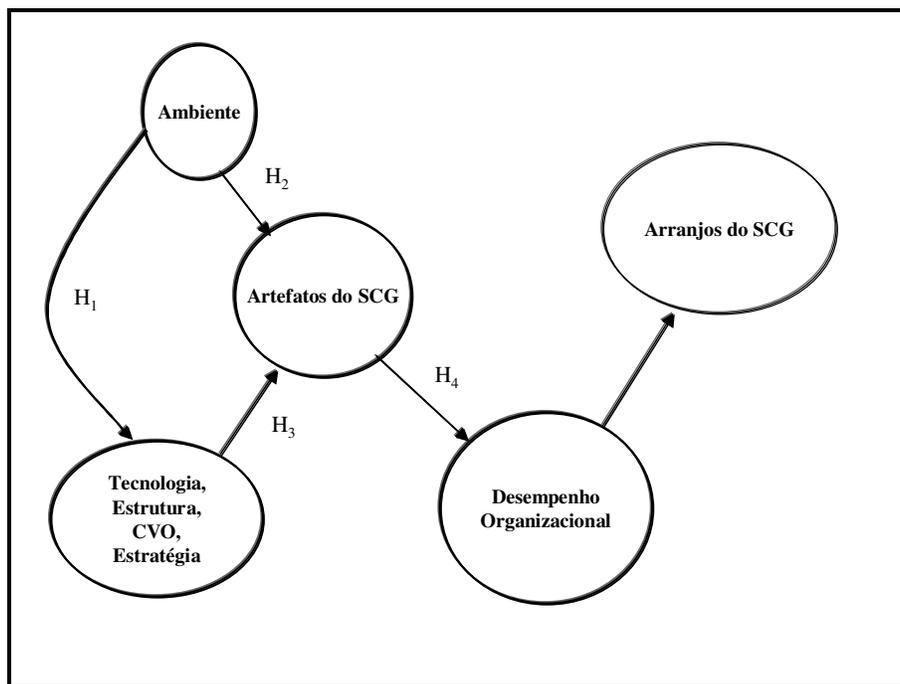


Figura 8: Hipóteses da pesquisa

H₁: O fator contingencial externo ambiente possui associação com os fatores contingenciais internos da organização.

H₂: O fator contingencial ambiente possui associação direta com os artefatos do sistema de controle gerencial da organização.

H₃: Os fatores contingenciais internos possuem associação direta com os artefatos do sistema de controle gerencial da organização.

H₄: O sistema de controle gerencial possui associação com o desempenho organizacional.

3.2 Tipologia da Pesquisa

São utilizadas as propostas por Cooper e Shindler (2003) para classificação da pesquisa quanto a sua tipologia, que estão resumidas no Quadro 5.

Quadro 5: Classificação da pesquisa

Categoria	Opção
Nível de elaboração da questão de pesquisa	✓ Estudo formal
Método de coleta de dados	✓ Interrogação/comunicação
Poder do pesquisador em produzir efeitos nas variáveis que estão sendo estudadas	✓ <i>Ex-post facto</i>
Objetivo do estudo	✓ Descritivo ✓ Causal
Dimensão de tempo	✓ Transversal
Escopo do tópico – amplitude e profundidade – de estudo	✓ Estudo estatístico
O ambiente de pesquisa	✓ Ambiente de campo
A percepção das pessoas sobre a atividade de pesquisa	✓ Rotina real

Fonte: Adaptado de Cooper e Schindler (2003, p. 129)

Portanto, o trabalho é um estudo **formal**, com utilização do método de **interrogação/comunicação**, por meio de aplicação de questionário para a coleta dos dados, em que o poder do pesquisador foi nulo, pois os dados foram disponibilizados **ex-post facto**.

Quanto ao objetivo do estudo, a pesquisa pode ser classificada como **descritiva** e **causal**. Descritiva porque descreve e analisa as características do SCG em função dos fatores contingenciais ambiente, estratégia, estrutura, tecnologia da informação e estágio do ciclo de vida organizacional das empresas brasileiras de grande porte. Causal, pois procura compreender porque o SCG sofre alterações em função das variáveis contingenciais e qual a sua relação com o desempenho organizacional.

Quanto à dimensão do tempo, trata-se de um estudo **transversal**, que identifica as características do SCG das empresas brasileiras em um período específico de tempo. Essa dimensão é consistente com a grande maioria dos trabalhos em contabilidade gerencial que utilizam a metodologia de *survey* para a coleta dos dados e, de acordo

com Van der Stede, Young e Chen (2005, p. 665), correspondem à aproximadamente 98% das pesquisas.

Quanto ao escopo, trata-se de um estudo **estatístico**, em que são priorizados a amplitude, ao verificar as características da população a partir da amostra estudada, e a inferência sobre as hipóteses relacionadas. O ambiente de pesquisa é o **campo**, ou seja, são verificadas as condições ambientais **reais** vivenciadas pelas pessoas e pela organização, com as informações obtidas por meio de questionário.

A utilização da *survey* como metodologia tem por objetivo obter informações confidenciais, conforme recomendado por Cooper e Schindler (2003), relacionadas aos fatores contingenciais e às práticas gerenciais adotadas pelas organizações pesquisadas. Quanto ao tipo, trata-se de uma *survey* por meio eletrônico, em que o contato com o respondente realizou-se por e-mail, com um convite a participar da pesquisa através de um *link*, que permitiu o acesso ao questionário da pesquisa. A aplicação dessa metodologia é cada vez mais frequente na área de Ciências Contábeis, representando aproximadamente 30% das pesquisas internacionais nos últimos 20 anos (VAN der STEDE; YOUNG e CHEN, 2005).

3.3. Seleção da Amostra e Técnica de Coleta de Dados

Considerando a inexistência no Brasil de dados públicos coletados, tabulados e disponíveis para consulta sobre os artefatos de controle gerencial tratados na pesquisa, foi necessária a coleta de dados primários diretamente nas empresas pesquisadas.

O nível de análise foi a população selecionada a partir do banco de dados das mil maiores empresas cadastradas pela Revista M&M do ano de 2008, publicada pela Editora Abril S.A. e elaborada pela equipe “Melhores & Maiores” da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi). A unidade de análise foi a empresa, representada pelo responsável pela controladoria ou área afim. Foram excluídas as empresas que não informaram dados relativos ao seu desempenho e aquelas em que não foi possível identificar o gestor com as características necessárias para

responder o questionário. Isso ocorreu porque no banco de dados da M&M o responsável pelas respostas é o responsável pela informação para os usuários externos, que nem sempre é o mesmo responsável pela informação fornecida aos usuários internos. Portanto, para o levantamento das empresas foram utilizados os mesmos critérios adotados por Oyadomari (2008). Dessa forma, foram identificadas 691 empresas que apresentaram as informações necessárias para serem convidadas a participar da pesquisa.

Quanto ao questionário, o responsável pela controladoria ou área afim foi convidado a respondê-lo por meio de uma *survey* por correspondência. Esse método de coleta de dados é apropriado quando os respondentes são especificamente qualificados para fornecer as informações desejadas (COOPER e SCHINDLER, 2003). Acredita-se que os responsáveis pela controladoria ou área afim possuem a qualificação necessária para responder perguntas relacionadas aos temas pesquisados.

Apesar das limitações quanto à profundidade do estudo com relação ao entendimento dos processos sociais vivenciados e da limitada apreensão do processo de mudança, as pesquisas de levantamento são extremamente úteis para a obtenção de informações gerais acerca das populações, o que é fundamental para a pesquisa em ciências sociais, além de permitir a generalização ou a validação externa de relacionamentos ainda pouco estudados (DIEHL, TATIM, 2004).

O procedimento de coleta de dados envolveu seis passos, conforme o Quadro 6. Primeiro, foram contatadas por telefone as 691 empresas do Banco de Dados da Revista M&M. Conforme destacado, esse procedimento foi realizado em decorrência da pesquisa realizada pela M&M ser direcionada ao responsável pela contabilidade societária e, portanto, foi necessário identificar o responsável pela área de contabilidade gerencial.

Ao final da primeira etapa, das 691 empresas contatadas, foram identificados os responsáveis pela área gerencial de 427 empresas. Esse levantamento permitiu um contato direto com o potencial respondente, para uma exposição da pesquisa e um convite para que a empresa participasse da mesma. Para aqueles que se dispuseram a

colaborar, foi enviado um e-mail institucional, no qual foram explicados os detalhes da pesquisa e oferecido um *link* para acesso ao questionário eletrônico.

Quadro 6: Procedimentos para coleta dos dados

Etapas	Atividade	Período
1	Identificação das empresas e dos respondentes	Abril, maio, junho e julho de 2009
2	Contato com as empresas e identificação daquelas interessadas em participar da pesquisa	Maió, junho, julho e agosto de 2009
3	Envio de e-mail institucional para os gestores responsáveis pela área de contabilidade gerencial com o <i>link</i> para resposta do questionário eletrônico	Maió, junho, julho e agosto de 2009
4	Envio do 2º e-mail para lembrar os gestores da importância de responder a pesquisa	15 dias após o primeiro envio
5	Envio do 3º e-mail para lembrar os gestores que ainda não haviam respondido a pesquisa	Entre 25 e 35 dias após o 2º envio
6	Envio de email com agradecimento aos participantes	Setembro de 2009

Às empresas e aos gestores participantes foi garantido o anonimato e a confidencialidade das respostas. Do total de empresas contatadas, 143 responderam ao questionário, ou seja, 33,5% de taxa de retorno. Após a análise das respostas obtidas, foi necessária a eliminação de 23 empresas da amostra, reduzindo o número do total de respondentes para 120 empresas, o que representa 28% do total de empresas contatadas. O principal motivo para a eliminação das empresas da amostra foi a falta de informações essenciais para a inclusão das mesmas, tais como: i) porte, ii) setor, iii) faturamento e iv) desempenho comparado. A opção do entrevistado de não identificar a empresa impossibilitou que essas respostas fossem obtidas de alguma outra forma, como, por exemplo, banco de dados da M&M.

O total de 120 respostas válidas é semelhante aos números obtidos em pesquisas anteriores no Brasil (por exemplo: ESPEJO, 2008; OYADOMARI, 2008; GUERRA, 2007 e FREZATTI; 2005) e no exterior, onde são raros os trabalhos com amostras superiores a 200 empresas (SMITH e LANGFIELD-SMITH, 2004). Isso ocorre em função da dificuldade que os pesquisadores em contabilidade gerencial têm em obter respostas, por necessitarem de informações muitas vezes consideradas sigilosas pelas empresas.

Três procedimentos foram seguidos para o envio da mensagem eletrônica. O primeiro foi o envio direto das mensagens para os gestores da área de contabilidade gerencial que já haviam sido cadastrados em pesquisa anterior realizada pelo Laboratório de Pesquisas

sobre Práticas Gerenciais do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP. O segundo procedimento correspondeu ao contato telefônico tanto para as empresas que não estavam previamente cadastradas, quanto para aquelas cadastradas que já haviam recebido um primeiro e-mail. Finalmente, mensagens lembrando a importância da participação dos entrevistados na pesquisa foram encaminhadas em dois momentos: i) 15 dias após o primeiro envio e ii) entre 25 e 35 dias após o segundo envio.

As mensagens enviadas continham um *link* para acesso ao questionário, desenvolvido e disponibilizado em um sistema de criação de formulários para pesquisa *on-line* denominado *Formsite Web Form Builder*. O Quadro 7 apresenta as variáveis relevantes e o detalhamento dos construtos, teorias de sustentação e as escalas de tratamento utilizadas no questionário enviado. Foram utilizados 84 parâmetros para mensurar as variáveis contingenciais, as características do sistema de controle gerencial e o desempenho. Esses parâmetros foram distribuídos em oito blocos e 32 questões.

O Bloco I refere-se ao tipo de estratégia utilizada pela organização. A estratégia adotada foi identificada por 11 itens correspondentes aos fatores críticos de sucesso da organização. Todas as questões foram contempladas em estudos anteriores (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998; CHENHALL, 2005) e utilizadas para mensurar o construto desenvolvido por Porter (1980 e 1985). Quando necessário, as questões foram adaptadas para a realidade das empresas brasileiras. Para alcançar esse objetivo, o respondente foi convidado a informar a importância das diversas opções estratégicas possíveis. Utilizou-se uma escala *Likert* de sete pontos, cujos extremos foram: 1 (pouco importante) e 7 (muito importante para a organização).

Quadro 7: Variáveis e construtos da pesquisa

Bloco	Variáveis	Construto	Principal Referência	Número de itens	Escala
Fatores contingenciais: Blocos I, IV, VI e VII	Nível de incerteza, nível de complexidade, nível de diversidade e nível de hostilidade	Ambiente	Mintzberg (1979)	4	Intervalar
	Qualidade do produto, custo, diferenciação, variedade, preço, velocidade para modificar produtos, velocidade para modificar o volume e/ou mix de produtos, velocidade de entrega, serviço pós-venda, amplitude do canal de distribuição, customização	Estratégia	Porter (1980); Chenhall e Langfield-Smith (1998)	11	Intervalar
	Execução de tarefas por equipes de trabalho, execução de tarefas por equipes multifuncionais, programas de treinamento e qualificação de gestores, programas de treinamento e qualificação de empregados, gestão participativa, níveis hierárquicos, flexibilidade, estrutura funcional, estrutura divisional	Estrutura	Bain e Langfield-Smith (2003)	9	Intervalar
	Comércio eletrônico, gerenciamento da relação com o cliente, da cadeia de suprimentos, troca eletrônica de dados, sistema integrado de gestão, gestão <i>just-in-time</i> , gestão da qualidade total	Tecnologia da informação	Hyvönen (2007 e 2009) e Espejo (2008)	9	Intervalar
Artefatos do SCG: Bloco II	Artefatos qualitativos e quantitativos do SCG	Componentes do SCG	Chenhall e Langfield-Smith (1998)	24	Intervalar
Desempenho: Bloco III	Grau de satisfação com o SCG	Desempenho do SCG	Espejo (2008)	8	Intervalar
	Faturamento, <i>market-share</i> , margem de lucro, RSPL, satisfação do cliente, ROI, medidas qualitativas	Desempenho Organizacional	Lester, Parnell e Carraher (2003); Oyadomari (2008)	2	Intervalar
Ciclo de vida organizacional; Bloco V	Porte, estrutura, sistema de informação, estrutura de poder, processo decisório, estilo de gestão, estágio do CVO percebido	Estágio do CVO	Lester, Parnell e Carraher (2003)	7	Intervalar
Características da empresa: Bloco VIII	Nome, número de funcionários, faturamento, idade ramo, setor	Perfil da empresa		6	Catagórica
Qualificação do respondente: Bloco VIII	Faixa etária, sexo, função, tempo de empresa, tempo na área, dados pessoais	Perfil do respondente		6	Catagórica

O Bloco II refere-se aos artefatos de controle gerencial utilizados pela organização. Estes foram separados em duas questões. A primeira teve por objetivo obter informações sobre os artefatos quantitativos, sendo que foram classificados como tal todos aqueles que apresentam algum tipo de mensuração econômico-financeira, como, por exemplo, o *balanced scorecard* ou outra medida balanceada de desempenho. A segunda questão teve por objetivo obter informações sobre os artefatos qualitativos.

Todas as variáveis utilizadas no Bloco II foram contempladas em estudos anteriores (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998; CHENHALL, 2005; FREZATTI, 2005) e, quando necessário, adaptadas para a realidade das empresas no Brasil. Utilizou-se uma escala *Likert* de sete pontos, cujos extremos foram: 1 (pouco importante) e 7 (extremamente importante para a organização). Um campo foi incluído para a hipótese de a empresa não possuir o artefato.

O Bloco III refere-se aos critérios de avaliação de desempenho, ao nível de satisfação dos proprietários e acionistas com o desempenho e a importância do controle gerencial para o alcance dos objetivos da organização. Os critérios de avaliação de desempenho foram separados em duas questões. A primeira teve por objetivo identificar a importância dos principais indicadores na avaliação do desempenho da organização, enquanto a segunda teve por objetivo comparar o desempenho da organização em relação aos seus principais concorrentes. Entretanto, a importância do SCG para o alcance dos objetivos da organização não demonstrou-se significativamente relevante para a análise e, por isso, foi descartada da análise.

Para a primeira questão, utilizou-se uma escala *Likert* de sete pontos, cujos extremos foram: 1 (pouco importante) e 7 (extremamente importante para a organização). Para a segunda questão, utilizou-se uma escala *Likert* também de sete pontos cujos extremos foram: - 3 (muito inferior aos principais concorrentes) e + 3 (muito superior aos principais concorrentes). Um campo foi incluído para a hipótese de a empresa não possuir informações sobre o concorrente. Todas as variáveis foram contempladas em estudos anteriores (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998; CHENHALL, 2005; FREZATTI, 2005) e, quando necessário, adaptadas para a realidade das empresas no Brasil.

A terceira questão do Bloco III teve por objetivo identificar o nível de satisfação dos principais proprietários e acionistas com o desempenho da organização, considerando que esta pode ser uma importante variável para o início do processo de mudança nas práticas gerenciais da organização (LESTER, PARNELL e CARRAHER, 2003). Utilizou-se uma escala *Likert* de sete pontos, cujos extremos foram: 1 (totalmente insatisfeitos) e 7 (totalmente satisfeitos).

O Bloco IV refere-se ao ambiente de atuação da organização. Quatro variáveis foram utilizadas para classificação do ambiente: (i) incerteza, (ii) complexidade, (iii) diversidade e (iv) hostilidade. Essas variáveis de análise foram propostas por Mintzberg (1979 e 2006) e para captá-las utilizou-se uma escala *Likert* de sete pontos para todas as variáveis, cujos extremos foram: 1 (ambiente estável, simples, pouco diversificado e calmo) e 7 (ambiente extremamente dinâmico e imprevisível, complexo, diversificado e hostil).

O Bloco V refere-se ao estágio do ciclo de vida da organização em que foram utilizados dois instrumentos de coleta de dados. O primeiro foi adaptado de Lester, Parnell e Carraher (2003) e possui seis questões relacionadas a: (i) porte, (ii) estrutura, (iii) tipo de sistema de informação utilizado, (iv) estrutura de poder, (v) forma do processo decisório e (vi) estilo de gestão. Para todas essas questões foi utilizada uma escala *Likert* de sete pontos.

O segundo instrumento trata-se de uma pergunta direta ao entrevistado sobre a sua percepção quanto ao estágio do ciclo de vida da organização. Para essa questão, foi solicitada a escolha dentre os cinco estágios daquele que melhor representava o estágio atual da organização. Essa metodologia foi utilizada anteriormente por Kazanjian e Drazin (1990), Auzair e Langfield-Smith (2005), Silvola (2008) e Kallunki e Silvola (2008).

O Bloco VI refere-se ao tipo de tecnologia da informação empregada pela organização. Foi feita uma pergunta em que os aspectos de TI eram identificados, e o entrevistado deveria responder em uma escala *Likert* o nível de utilização pela organização. Dessa forma, os extremos foram: 1 (pouca utilização) e 7 (utilização intensa). Um campo foi

incluído para a hipótese de a empresa não utilizar algum dos tipos de tecnologia destacados. Todas as variáveis foram contempladas em estudos anteriores (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998; CHENHALL, 2005; FREZATTI, 2005, HYVÖNEN, 2007 e 2009) e, quando necessário, adaptadas para a realidade das empresas no Brasil.

O Bloco VII refere-se ao tipo de estrutura utilizada pela organização. Foi feita uma pergunta em que aspectos relacionados à estrutura eram identificados. Da mesma forma que no Bloco VI, foi utilizada uma escala *Likert* para medir o nível de utilização e um campo foi destinado no caso da empresa não trabalhar com algum dos tipos de estrutura destacados. Todas as variáveis foram contempladas no estudo de Baines e Langfield-Smith (2003) e, quando necessário, adaptadas para a realidade das empresas no Brasil.

O último Bloco (VIII) do questionário teve por objetivo obter informações sobre a empresa e o respondente. Para alcançar o objetivo relacionado ao perfil da empresa, foram feitas perguntas sobre as seguintes variáveis: (i) número de funcionários, (ii) faturamento anual da empresa, (iii) idade da organização, (iv) setor de atuação e (v) ramo de atuação. Para alcançar o objetivo relacionado ao perfil do respondente, foram feitas perguntas sobre as seguintes variáveis: (i) faixa etária, (ii) sexo, (iii) cargo/função, (iv) tempo como funcionário da empresa e (v) tempo de experiência na área de contabilidade/controle gerencial.

3.4 Pré-teste, Preparação e Estrutura do Questionário

As questões incluídas no questionário foram elaboradas utilizando-se perguntas fechadas com o objetivo de identificar os artefatos de controle gerencial utilizados pelas empresas pesquisadas, verificar o relacionamento das empresas com as variáveis contingenciais incluídas na pesquisa e obter informações relacionadas ao porte, ramo de atividade e satisfação com o desempenho das empresas. A utilização de perguntas fechadas é recomendada quando a pesquisa pretende aplicar uma *survey* de larga escala (COLLIS e HUSSEY, 2005).

Um pré-teste foi realizado em março de 2009, em duas etapas, com o objetivo de corrigir possíveis falhas no instrumento de coleta de dados (COLLIS e HUSSEY, 2005). Na primeira etapa, o questionário foi aplicado para pesquisadores da área de Contabilidade, com experiência no desenvolvimento de questionários e na elaboração de pesquisas. O objetivo dessa primeira etapa foi identificar possíveis divergências ou dúvidas quanto ao conteúdo e objetivo das questões apresentadas.

O segundo pré-teste foi realizado com três gestores de empresas, com perfil semelhante ao dos potenciais respondentes, com o objetivo de avaliar se os termos técnicos empregados eram compreensíveis, se havia alguma dificuldade no preenchimento e se o tempo de preenchimento do questionário era considerado aceitável pelos mesmos.

Após a realização do pré-teste, foram feitas correções de algumas perguntas e, com o intuito de melhorar o entendimento foi sugerida a inclusão de três novas questões. Duas relacionadas ao sistema de controle gerencial (questões 4 e 5 do Bloco III) e uma relacionada ao estágio do ciclo de vida (Bloco V). Essas questões tinham o objetivo de reforçar os construtos utilizados na pesquisa.

Para a estruturação do questionário foi utilizado o método TDM (*Total Design Method*) no que se refere a: i) facilidade de leitura, ii) apresentação de instruções para resposta, iii) fornecimento de informações sobre a pesquisa em uma carta de apresentação e iv) estabelecimento de contatos de acompanhamento (COLLIS e HUSSEY, 2005).

3.5 Perfil das Empresas e dos Respondentes

As informações descritivas constantes das Tabelas 1 e 2 permitem avaliar se os responsáveis pelo preenchimento do questionário atendiam os requisitos necessários para o seu preenchimento, e também identificar o perfil das empresas pesquisadas por ramo da economia.

Tabela 1: Perfil dos respondentes

<i>FUNÇÃO</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>	<i>Frequência Acumulada</i>
Contador	59	49,2	49,2
<i>Controller</i>	26	21,7	70,8
Diretor Financeiro	2	1,7	72,5
Gerente Financeiro	9	7,5	80,0
Relações com Investidores	3	2,5	82,5
Outros	21	17,5	100,0
Total	120	100,0	

Observa-se que mais de 70% dos respondentes declararam ter a função de contador ou *controller*. Os respondentes do grupo “Outros” são em sua maioria ligados à área de planejamento e controle e, portanto, também aptos a responder o questionário. Quanto ao ramo de atuação das empresas pesquisadas, observa-se um equilíbrio entre os diversos setores, com ênfase para os automotivo, de mineração, de siderurgia e metalurgia e os serviços de utilidade pública.

Tabela 2: Empresas por ramo da economia

<i>Ramo</i>	<i>Frequência</i>	<i>%</i>	<i>Frequência Acumulada</i>
Agronegócio	10	8,3	8,3
Farmacêutico	4	3,3	11,7
Alimentação e Bebidas	11	9,2	20,8
Automotivo	13	10,8	31,7
Bancos e seguradoras	11	9,2	40,8
Construção	8	6,7	47,5
Serviços Utilidade Pública	12	10,0	57,5
Químico, Petroquímico, Papel e Celulose	9	7,5	65,0
Mineração, Siderurgia e Metalurgia	13	10,8	75,8
Têxtil e Confecções	4	3,3	79,2
Outros	11	9,2	88,3
Transporte e Logística	7	5,8	94,2
Produção e Comércio Bens de Consumo	7	5,8	100,0
Total	120	100,0	

A Tabela 3 apresenta a distribuição das empresas pesquisadas por setor da economia. Observa-se que a maioria das empresas da amostra são industriais, seguidas das empresas prestadoras de serviços e das empresas comerciais. Apenas 8,3% das empresas pesquisadas declararam atuar em mais de um setor da economia.

Tabela 3: Empresas por setor da economia

	Frequência	%	% Acumulado
Comércio, Serviços e Indústria	1	,8	,8
Comércio e Serviços	3	2,5	3,3
Comércio e Indústria	6	5,0	8,3
Indústria	58	48,3	56,7
Serviços	43	35,8	92,5
Comércio	9	7,5	100,0
Total	120	100,0	

3.6 Tratamento Estatístico e Critérios para a Análise dos Resultados

O Quadro 8 apresenta o relacionamento entre as variáveis de análise, os tratamentos estatísticos realizados e as hipóteses que foram testadas. Os dados foram analisados utilizando as seguintes técnicas estatísticas: i) estatísticas descritivas; ii) análise fatorial e de *clusters* e iii) modelagem de equações estruturais. Os *softwares* utilizados na análise dos dados foi o SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), versão 16.0, e o pacote computacional SMART PLS 2.0.

Quadro 8: Relacionamento entre as variáveis, tratamento estatístico e hipóteses

Variáveis tratadas	Relacionamento entre as variáveis		Hipótese	Tratamento Estatístico
Fator contingencial externo e fatores contingenciais internos	Ambiente	Estratégia, estrutura, CVO e tecnologia da informação	1	Estatística descritiva e modelagem de equações estruturais
Fatores contingenciais e artefatos do SCG	Ambiente, estratégia, estrutura, CVO e tecnologia da informação	Componentes do SCG	2 e 3	
Fatores contingenciais e desempenho	Ambiente, estratégia, estrutura, CVO e tecnologia da informação	Desempenho organizacional	4	
Artefatos do SCG e desempenho	Componentes do SCG	Desempenho organizacional	4	
Fatores contingenciais, artefatos do SCG e desempenho	Ambiente, estratégia, estrutura, CVO e tecnologia da informação	Componentes do SCG	Desempenho organizacional	Análise fatorial e de <i>clusters</i>
Perfil do respondente e da empresa	Informações referentes à composição da amostra e aos respondentes			Estatística descritiva

As estatísticas descritivas foram realizadas para descrever a amostra, estabelecendo-se as frequências das variáveis e calculando as médias, medianas e o desvio-padrão, com o

objetivo de melhor compreender o comportamento dos dados, identificando tendências, variabilidade e valores atípicos (FÁVERO *et al.*, 2009). Na sequência, foi realizada a análise de equações estruturais, que teve por objetivo avaliar as relações entre as variáveis estudadas. Esse método permite que relações simultâneas de dependência sejam abordadas (SILVA, 2006, p. 10), além de fornecer uma transição da análise exploratória para a análise confirmatória (HAIR *et al.*, 2005, p. 466) e, portanto, é recomendada para a análise das relações entre as variáveis estudadas.

Finalmente, com o objetivo de verificar a possibilidade de formação de grupos de empresas e variáveis em grupos com características homogêneas (FÁVERO, 2009), foi feita a análise de *clusters*. Entretanto, considerando o grande número de variáveis tratadas, em um primeiro momento foi realizada a análise fatorial, recomendada quando o número de variáveis tratadas em técnicas multivariadas é alto, sendo utilizada para examinar os padrões ou relações latentes e determinar se a informação pode ser condensada ou resumida a um número reduzido de fatores (HAIR *et al.*, 2005, p. 89).

A Figura 9 apresenta as relações estabelecidas e as técnicas estatísticas empregadas para o teste das hipóteses. A técnica de modelagem de equações estruturais permite testar as hipóteses: H₁ a influência do ambiente nos fatores contingenciais internos; H₂ a influência do ambiente no desenho do SCG; H₃ a influência dos fatores contingenciais internos no desenho do SCG; H₄ se há relação o desenho do SCG das empresas pesquisadas e o desempenho das mesmas.

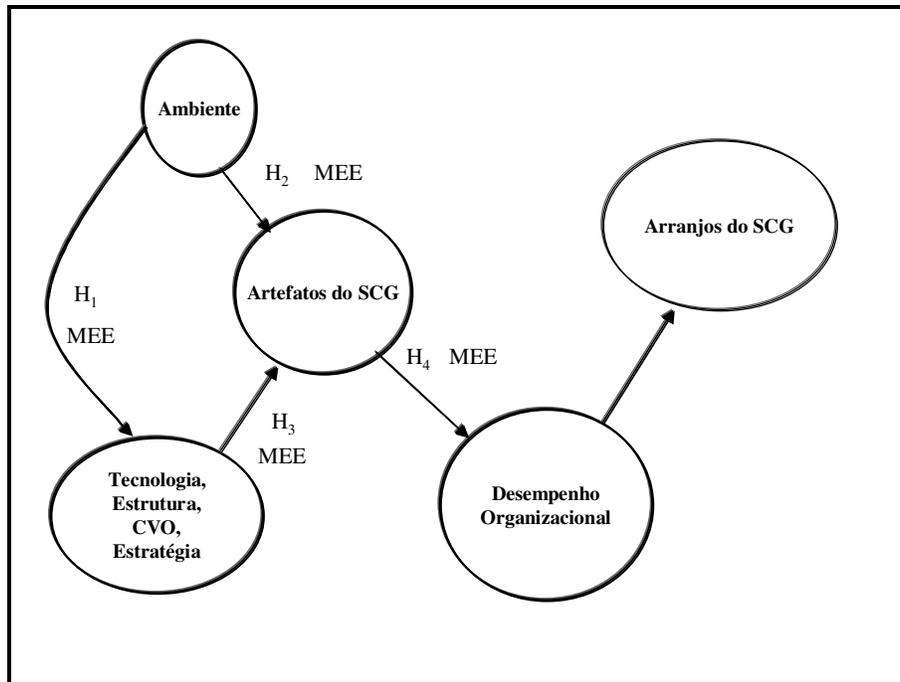


Figura 9: Relações entre as variáveis e técnicas estatísticas utilizadas

A modelagem de equações estruturais (MEE) utilizada para o teste das hipóteses é recomendada para: i) a estimação de múltiplas e inter-relacionadas relações de dependência; e ii) para representar conceitos não observados nessas relações e explicar erro de mensuração no processo de estimação (HAIR *et al.*, 2005 p. 470).

Na hipótese 1, as variáveis dependentes são os fatores contingenciais internos afetados pela variável independente ambiente organizacional. Na hipótese 2, a variável dependente é o SCG, representado pelos seus fatores e expresso pelos seus componentes, que é afetado pela variável independente ambiente organizacional. Na hipótese 3, o SCG representa a variável dependente, afetada pelos fatores contingenciais internos da organização. Finalmente, na hipótese 4, a variável dependente é o desempenho organizacional, que é afetado pelo SCG.

No próximo capítulo, são analisados os dados obtidos a partir da pesquisa de campo, com a utilização da estatística descritiva, do método das equações estruturais, da análise fatorial e da análise de *clusters*. Essas técnicas permitiram o teste das hipóteses propostas na pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo apresenta os resultados obtidos com a pesquisa. Os dados são analisados e confrontados com as hipóteses estabelecidas por meio de análises quantitativas. O capítulo está dividido em quatro partes: (i) análise descritiva das variáveis, (ii) análise fatorial e de clusters, (iii) análise da modelagem de equações estruturais e (iv) confirmação das hipóteses estabelecidas pela tese.

Como medida de mensuração da confiabilidade das medidas analisadas adotou-se o coeficiente Alfa de *Cronbach*, considerado por Hair *et al.* (2005), indicador de consistência para a análise da confiabilidade de uma escala. Esses autores indicam um intervalo de 0,60 até 0,70 como limites inferiores para aceitação do instrumento de pesquisa. Na presente pesquisa, o Alfa de *Cronbach* calculado para todas as variáveis em análise foi de 0,932, demonstrando alto grau de consistência.

4.1 Análises descritivas das variáveis

A Tabela 4 apresenta as análises de frequência das variáveis do construto ambiente. Considerando o Item 4 como ponto de corte para análise das condições do ambiente de atuação das empresas pesquisadas, o ambiente é considerado hostil para 65,8% das empresas, complexo para 59,2%, seguido de incerto para 57,5% e diversificado para 56,7% delas. Considerando que o Item 4 representa um ambiente em que as variáveis analisadas possuem comportamento “neutro”, menos de 25% das empresas considera o ambiente como sendo estável, menos de 21% considera-o simples, 15% consideram o ambiente pouco diversificado e somente 10,8% consideram-no como sendo calmo. Essa análise permite identificar um ambiente de atuação extremamente dinâmico, coerente com o porte e o setor de atuação das empresas entrevistadas.

Tabela 4: Tabela de frequências para os construtos do ambiente

Item	AD			AH			AI			AC		
	Freq.	%	% Acum.									
7	12	10,0	10,0	16	13,3	13,3	14	11,7	11,7	13	10,8	10,8
6	20	16,7	26,7	31	25,8	39,2	29	24,2	35,8	24	20,0	30,8
5	36	30,0	56,7	32	26,7	65,8	26	21,7	57,5	34	28,3	59,2
4	34	28,3	85,0	28	23,3	89,2	22	18,3	75,8	24	20,0	79,2
3	11	9,2	94,2	10	8,3	97,5	12	10,0	85,8	15	12,5	91,7
2	6	5,0	99,2	2	1,7	99,2	8	6,7	92,5	7	5,8	97,5
1	1	,8	100,0	1	,8	100,0	9	7,5	100,0	3	2,5	100,0
Total	120	100,0		120	100,0		120	100,0		120	100,0	

A Tabela 5 apresenta as análises de frequência para as variáveis do construto estratégia. Verifica-se que as estratégias que mais se destacam para as empresas pesquisadas são a velocidade de entrega, um efetivo serviço de pós-venda, a diferenciação e a customização. As estratégias menos importantes para as empresas são as relacionadas ao fornecimento de produtos de baixo preço, à velocidade na modificação do volume ou do *mix* de vendas, ao fornecimento de uma ampla variedade de produtos e à velocidade na introdução de novos produtos.

Tabela 5: Tabela de frequências para os construtos da estratégia

	7	6	5	4	3	2	1	Total
Baixo custo	34,2	10,0	25,0	17,5	9,2	1,7	2,5	100%
Diferenciação	43,3	18,3	21,7	12,5	2,5	1,7	0	100%
Ampla variedade de produtos	18,3	16,7	28,3	20,0	9,2	4,2	3,3	100%
Baixo preço	20,0	11,7	28,3	21,7	10,8	3,3	4,2	100%
Vel. na introdução de novos produtos	23,3	17,5	24,2	15,0	6,7	6,7	6,7	100%
Vel. Na modificação do volume ou <i>mix</i>	20,8	19,2	21,7	18,3	5,8	7,5	6,7	100%
Velocidade de entrega	55,0	21,7	11,7	5,8	2,5	1,7	1,7	100%
Efetivo serviço de pós-venda	51,7	15,8	16,7	10,8	4,2	,8	0	100%
Canal de distribuição amplo	51,7	26,7	12,5	5,8	,8	,8	,1,7	100%
Customização	45,0	24,2	11,7	8,3	6,7	2,5	1,7	100%

A Tabela 6 apresenta as análises descritivas das variáveis do construto tecnologia da informação. A análise indica que as tecnologias menos utilizadas são o comércio eletrônico por meio da internet e a gestão do tipo *just-in-time*. As tecnologias mais utilizadas são, respectivamente, o sistema integrado de gestão, a transferência eletrônica de dados e a gestão da qualidade total.

Tabela 6: Tabela de frequências para os construtos de tecnologia da informação

	7	6	5	4	3	2	1	0	Total
Comércio eletrônico	5,8	10,0	9,2	7,5	6,7	5,0	8,3	47,5	100%
Gerenciamento relação com cliente	15,9	13,3	20,8	15,8	5,8	6,8	5,8	15,8	100%
Gerenciamento cadeia de suprimentos	15,0	9,2	25,0	13,3	9,2	7,5	6,7	14,1	100%
Transferência eletrônica de dados	28,3	20,0	20,0	9,2	8,3	3,3	3,3	7,6	100%
Sistema integrado de gestão	46,7	24,2	12,5	4,2	0,8	2,5	3,3	5,8	100%
Gestão <i>just-in-time</i>	10,0	12,5	11,7	10,8	10	10	4,2	30,8	100%
Gestão da qualidade total	28,3	20	11,7	8,3	10,8	5,8	1,7	13,4	100%

A Tabela 7 apresenta as análises descritivas do construto estrutura. A análise indica que as empresas tendem a adotar uma estrutura funcional, com estímulo à execução de tarefas por equipes de trabalho multifuncionais e um efetivo programa de treinamento tanto para gestores, quanto para os demais empregados da organização. A estrutura divisional é pouco utilizada, o que demanda a redução dos níveis hierárquicos entre a alta administração e o nível operacional.

Tabela 7: Tabela de frequências para os construtos de estrutura

	7	6	5	4	3	2	1	0	Total
Estrutura com tarefas por equipes	10,8	30,0	31,7	15,8	5,0	2,5	3,3	,9	100%
Estrutura com tarefas por equipes multifuncionais	10,0	27,5	28,3	14,2	9,2	5,8	2,5	2,5	100%
Programas de treinamento de gestores	15,8	25,0	27,5	12,5	10	5	1,7	2,5	100%
Programas de treinamento de empregados	13,3	18,3	32,5	14,2	10,8	8,3	0,8	1,8	100%
Estrutura estimula a gestão participativa	13,3	18,3	24,2	20	12,5	5	5,8	0,9	100%
Estrutura com poucos níveis hierárquicos	10,8	20	28,3	15,8	9,2	9,2	5	1,7	100%
Estrutura flexível	10,0	18,3	24,2	20	10,8	7,5	7,5	1,7	100%
Estrutura funcional	16,7	34,2	22,5	10,8	4,2	5,8	5,8	,0	100%
Estrutura divisional	8,3	8,3	13,3	12,5	8,3	19,2	12,5	17,6	100%

A Tabela 8 apresenta as frequências dos artefatos que compõem o construto sistema de controle gerencial. De acordo com os entrevistados, os artefatos mais importantes para o gerenciamento são, respectivamente: (i) as demonstrações contábeis básicas adaptadas para as necessidades dos gestores, (ii) orçamento, (iii) análise de lucratividade do produto e (iv) planejamento estratégico. Esse resultado indica relevante utilização do processo de planejamento, reforçando a importância da informação projetada para o gerenciamento das empresas brasileiras de grande porte. Esses resultados são reforçados pela alta importância dada às técnicas de orçamento de capital e ao gerenciamento por projeto, artefatos que igualmente auxiliam no processo de planejamento.

Tabela 8: Tabelas de frequências para as variáveis quantitativas do construto SCG

	7	6	5	4	3	2	1	0	Total
Planejamento estratégico	55,0	18,3	13,3	5,0	0	2,5	,9	5,0	100%
Técnicas de orçamento de capital	34,2	27,5	19,2	10	3,3	0,8	0	5	100%
Gerenciamento por projeto	35,0	28,3	20	9,2	2,5	2,5	0	2,5	100%
Orçamento	65,0	25,8	2,5	5,9	0	0	0	0,8	100%
Custeio por absorção	28,3	17,5	12,5	13,3	6,7	2,5	2,5	16,7	100%
Custeio baseado em atividades	9,2	11,7	12,5	11,7	6,7	5,7	2,5	40	100%
Gestão baseada em atividades	10,8	10	15,8	11,7	4,2	5	3,3	39,2	100%
Custeio variável	29,2	17,5	14,1	15,8	4,2	1,7	2,5	15,0	100%
Custeio alvo	23,3	13,3	14,2	5,8	7,5	5,8	4,2	25,9	100%
Análise custo/volume/lucro	40,8	25,0	17,5	6,7	1,7	,8	,0	7,5	100%
Análise do ciclo de vida do produto	25,8	12,5	11,7	9,2	3,3	9,2	4,2	24,1	100%
Análise da lucratividade do produto	58,3	24,2	7,5	3,3	2,5	0,9	0	3,3	100%
Análise de medidas econômicas de desempenho	36,7	21,7	18,3	6,7	0,8	2,5	0,8	12,5	100%
Análise da cadeia de valor	22,5	20	19,2	15	2,5	3,3	1,7	15,8	100%
BSC ou outra ferramenta de avaliação balanceada de desempenho	30,0	15	16,7	9,2	3,3	5	0	20,8	100%
Demonstrações contábeis básicas adaptadas	75,0	12,5	5,8	5	0	0,9	0	0,8	100%

Os artefatos com menor importância para as empresas pesquisadas são o custeio alvo, o custeio e a gestão baseados em atividades e a análise do ciclo de vida do produto. Esses também são os artefatos menos utilizados pelas empresas da amostra. Quanto a esses artefatos, é importante ressaltar que, apesar de serem considerados contemporâneos para o sistema de controle gerencial (WICKRAMASINGHE e ALAWATTAGE, 2007), apresentam menor utilização e importância do que os métodos de custeio tradicionais como o custeio por absorção e o custeio variável para o gerenciamento dessas empresas.

No que diz respeito aos artefatos não financeiros (Tabela 9), a pesquisa indicou um alto nível de utilização e importância dada aos mesmos. Na opinião dos entrevistados, os artefatos mais importantes são, respectivamente: (i) pesquisa de satisfação dos clientes, (ii) avaliação de fornecedores e (iii) *market-share* e (iv) avaliação do desempenho por equipes de trabalho. Apesar da importância desses artefatos para as empresas entrevistadas, é válido destacar que nenhum desses artefatos apresentou percentual de importância superior aos principais artefatos financeiros, reforçando a percepção de que o processo de planejamento é o item mais relevante para o gerenciamento das empresas brasileiras de grande porte.

Tabela 9: Tabela de frequências para os artefatos qualitativos do construto SCG

	7	6	5	4	3	2	1	0	Total
Índice de satisfação dos clientes	45,8	21,7	10,0	10,8	1,7	,8	,8	8,3	100%
Avaliação de fornecedores	35,0	25,8	15,8	9,2	7,5	1,7	0	5	100%
<i>Market-share</i>	37,5	22,5	13,3	15,8	1,7	0	0,8	8,3	100%
Índice de satisfação dos empregados	30,8	19,2	20,8	11,7	5,8	2,5	2,5	6,7	100%
Índice de retenção dos funcionários	23,3	25,8	19,2	13,3	5	2,5	2,5	8,3	100%
Avaliação do desempenho por equipes	23,3	30,0	20,0	8,3	5,0	1,7	2,5	9,2	100%
<i>Benchmarking</i> interno	17,5	25,8	16,7	13,3	9,2	2,5	5	10	100%
<i>Benchmarking</i> externo	20,8	34,2	12,5	13,3	2,5	5	3,3	8,3	100%

No que diz respeito à avaliação do desempenho e aos estágios do ciclo de vida das empresas, o modelo utilizado foi o de pergunta direta e, portanto, não se justifica realizar uma análise de frequência desses itens.

4.2 Análise fatorial para as empresas pesquisadas

Considerando a quantidade de elementos formadores de cada variável, a análise do modelo proposto na tese ficaria prejudicada em função da multicolinearidade existente entre vários desses elementos. Além disso, a formação de um modelo com um número elevado de variáveis prejudicaria a sua análise. Dessa forma, decidiu-se realizar a técnica de análise fatorial, com o objetivo de agrupar as variáveis em fatores correspondentes a cada um dos construtos da pesquisa.

Para todas as análises, utilizou-se o método de rotação ortogonal Varimax, com o objetivo de ajustar os eixos fatoriais para conseguir uma solução fatorial mais simples e significativa (HAIR *et al.*, 2005). Além disso, conforme recomendado por Hair *et al.* (2005) e Fávero *et al.* (2009), sempre que as variáveis apresentavam carga fatorial inferior a 0,50 realizou-se uma análise para verificar a relevância de se manter ou não a variável no modelo.

A Tabela 10 apresenta os fatores para as dez variáveis que compõem o construto Estratégia. As variáveis fornecer produtos diferenciados (DIFERENC), produzir uma

ampla variedade de produtos (VARIEDPROD), modificar o *design* e introduzir novos produtos rapidamente (MDINTNPR) e modificar rapidamente o volume e/ou o *mix* de produtos oferecidos (MRAPVOLMIX) compõem uma nova variável, elaborada por meio da técnica de análise fatorial denominada diferenciação (DIFER).

O segundo fator corresponde à customização (CUSTOM) e inclui empresas com foco no fornecimento de produtos customizados às necessidades dos clientes (CUSTOMIZ), com capacidade para realizar entregas rápidas (ENTRAP), com efetivo serviço de pós-venda (SERVPOS), em um canal amplo de distribuição (CANDIST). O último fator para as variáveis estratégicas foi denominado custo (CUSTO) e reúne as empresas com foco em fornecimento de produtos de baixo custo (BXCUSTO) e preço (BXPREÇO).

Tabela 10: Cargas rotacionadas das variáveis estratégicas para todas as empresas

Variáveis	Fator		
	DIFER	CUSTOM	CUSTO
MRAPVOLMIX	,869	,162	,138
MDINTNPR	,866	,207	,158
DIFERENC	,760	,289	-,028
VARIEDPROD	,729	,293	,157
CANDIST	,165	,860	-,023
ENTRAP	,148	,773	,239
CUSTOMIZ	,283	,674	,104
SERVPOS	,313	,638	-,088
BXPREÇO	,161	,024	,919
BXCUSTO	,086	,100	,901

KMO = 0,750

A Tabela 11 apresenta os fatores que foram formados com as variáveis quantitativas do SCG, sendo possível identificar cinco grupos distintos de empresas. O primeiro grupo possui foco no processo de planejamento (PROPLAN), o segundo fator foi denominado custo e produto (GESTABC) e engloba as empresas com foco em gerenciamento do custo com a utilização do custeio e da gestão baseada em atividades (CABC e GBA) e da análise da cadeia de valor (ANCADVAL).

Tabela 11: Cargas rotacionadas das artefatos quantitativos do SCG para todas as empresas

Variáveis	Fator				
	PROPLAN	GESTABC	CUSTABS	CUSTVAR	CONTRAD
GERPRO	,810	,134	,055	,222	-,095
OCAP	,778	,211	,090	-,081	,012
ORÇ	,770	-,021	-,056	,145	,152
PE	,756	,061	-,092	,110	,143
ANMEDECO	,511	,377	,462	-,197	,136
BSC	,510	,334	,173	-,024	,344
GBA	,159	,844	-,020	,170	,067
CABC	,082	,836	,132	,118	,040
ANCADVAL	,364	,555	,378	,064	-,067
CABS	-,091	,119	,757	,048	-,030
ALUC	,162	-,150	,694	,370	,104
ANCV	-,059	,339	,567	,129	,341
CVAR	,081	,123	,436	,723	-,086
CALVO	,177	,494	-,043	,681	,098
DEMCONT	,123	,002	,011	-,040	,862
CVL	,172	,123	,287	,515	,568

KMO = 0,768

O terceiro fator foi denominado custeio por absorção (CUSTABS) e inclui as empresas que possuem foco também na gestão de custos, entretanto, com a utilização de um instrumento tradicional de custeio, que é o custeio por absorção (CABS), combinado com a análise de lucratividade (ALUC) e análise do ciclo de vida do produto (ANCV).

O quarto fator foi denominado custeio variável (CUSTVAR) e agrupou as empresas também com foco no gerenciamento de custos, porém, com a utilização do custeio variável (CVAR), combinado com o custeio alvo (CALVO). Finalmente, o último fator foi denominado contabilidade tradicional (CONTRAD), por englobar as empresas que utilizam as demonstrações contábeis básicas adaptadas às necessidades dos gestores (DEMCONT), desconsiderando novos artefatos de controle gerencial. Chama a atenção o fato da análise custo/volume/lucro (CVL) estar nesse fator, quando o mais coerente seria figurar no auxílio das empresas que utilizam o custeio variável. Entretanto, as cargas fatoriais (0,568 para CONTRAD e 0,515 para CUSTEVAR) estão muito próximas, indicando importância quase que equivalente para os dois grupos.

A Tabela 12 apresenta os fatores formados com as variáveis do construto sistema de controle gerencial qualitativo. O primeiro fator foi denominado SCGQUALY INT e

engloba basicamente os artefatos qualitativos internos da organização, com destaque para o *benchmarking* interno (BENCHINT) e a avaliação do desempenho por equipes de trabalho (AVDESEQU).

O segundo fator foi denominado SCGQUALY EXT e engloba os artefatos responsáveis pela obtenção de informações externas à organização, com exceção do *benchmarking* externo, que está associado ao primeiro fator, sendo que a avaliação dos fornecedores (AVFORN) e o índice de satisfação dos clientes (SATCLI) apresentaram-se como os artefatos mais significativos para esse fator. Os índices *market-share* e *benchmarking* externo apresentaram comunalidade inferior a 0,50 (HAIR et al, 2005). Entretanto, a exclusão dessas variáveis não altera o resultado dos fatores de forma significativa e, por isso, os mesmos foram mantidos.

Tabela 12: Cargas fatoriais das artefatos qualitativos do SCG para todas as empresas

Variáveis	Fatores	
	SCGQUALY INT	SCG QUALY EXT
BENCHINT	,822	,083
AVDESEQU	,800	,198
INDSATEM	,736	,419
INDRETFUNC	,665	,372
BENCHEXT	,638	,299
AVFORN	,203	,863
SATCLI	,194	,848
MSHARE	,368	,599
KMO = 0,819		

A Tabela 13 apresenta os fatores que compõem as variáveis de tecnologia da informação. O fator tecnologia da informação aplicada à produção (TI_PROD) engloba as empresas que utilizam a gestão *just-in-time* (JJIT), com controle da qualidade total (GQT) e o sistema integrado de gestão (SINTG). Já o fator comércio eletrônico (ECOMMER) engloba as empresas que possuem um foco maior na venda de produtos e serviços pela internet (ECOMM), com o gerenciamento da cadeia de suprimentos (GCS) e da relação com o cliente (GRC) com a transferência eletrônica de dados (TED), importante artefato para empresas que realizam venda por meio eletrônico.

Tabela 13: Cargas rotacionadas das variáveis de TI para todas as empresas

Variáveis	Fatores	
	TI_PROD	ECOMMER
GQT	,833	,080
GJIT	,767	,277
SIG	,608	,112
ECOMM	-,136	,842
GRC	,394	,728
GCS	,518	,612
TED	,292	,596

KMO = 0,809

A Tabela 14 apresenta os fatores para as variáveis estruturais. Foram identificados dois fatores, o divisional (DIVIS), que só engloba essa variável, e o funcional (FUNC), que engloba todas as demais variáveis estruturais.

Tabela 14: Cargas rotacionadas das variáveis estruturais para todas as empresas

Variáveis	Fatores	
	FUNC	DIVIS
PTQE	,913	,049
PTQG	,898	-,029
EGP	,887	,142
EEMT	,817	,152
EFUNC	,813	-,015
ETEQ	,804	,179
EFLEX	,712	,349
EPNH	,547	,365
EDIVI	,016	,954

KMO = 0,886

Não foram formados fatores com as variáveis componentes do ambiente, por representarem características distintas e também pela importância de mensurar o impacto de cada uma das variáveis individualmente. O mesmo ocorreu para os componentes do construto desempenho. Já para o construto CVO, optou-se por utilizar a metodologia de Silvola (2008) e Kanllunki e Silvola (2008), de resposta única e direta que representasse o estágio da empresa, por este não apresentar diferenças significativas em relação ao modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003).

4.3. Análise da Modelagem de Equações Estruturais para um Único Grupo de Empresas

A modelagem de equações estruturais (MEE) foi a técnica estatística aplicada porque permite o exame de uma série de relações de dependência simultaneamente, mesmo nos casos em que uma variável dependente se torna independente em outras relações (HAIR *et al.*, 2005, p. 466). Inicialmente, foram desenvolvidos os diagramas de caminhos, conforme Figura 10. As setas retilíneas descrevem o impacto de variáveis independentes sobre as variáveis dependentes, e as setas curvilíneas descrevem a correlação entre variáveis. Dessa forma, é possível descrever o modelo teórico da pesquisa, conforme segue:

- 1) O ambiente é uma variável independente que possui associação com as variáveis contingenciais internas da organização e com o SCG;
- 2) As variáveis contingenciais internas são dependentes com relação ao ambiente, e independentes na associação com o SCG;
- 3) O sistema de controle gerencial possui associação de dependência com o ambiente e com as variáveis contingenciais internas, e é a variável explicativa em sua associação com o desempenho.

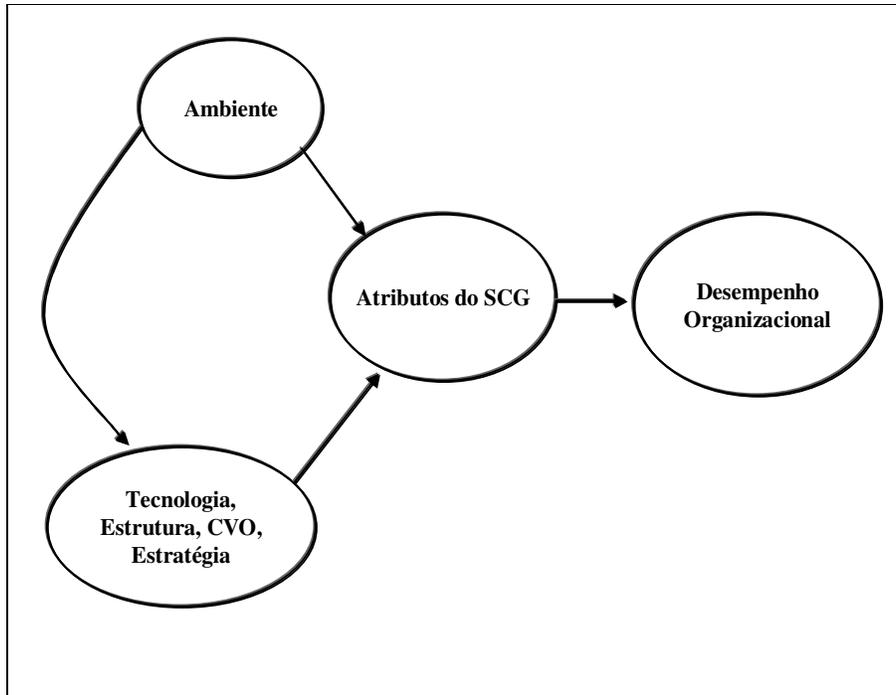


Figura 10: Diagrama de caminhos (*path diagrams*) da pesquisa

Para análise da validade do modelo teórico utilizou-se o programa *SmartPLS 2.0 M3*. Esse programa foi utilizado em pesquisas anteriores realizadas no Brasil (ESPEJO, 2008 e OYADOMARI, 2008) e permite a análise para pequenas amostras, inclusive quando os construtos teóricos da pesquisa apresentam-se do tipo reflexivo (ambiente), com as setas saindo dele para as variáveis que o compõem, e formativo (contingências intraorganizacionais, SCG e desempenho organizacional), em que as setas chegam ao construto a partir das variáveis que o compõem.

A Figura 11 apresenta o modelo inicial processado considerando um grupo único de empresas. Os retângulos representam os indicadores e as esferas, as variáveis latentes ou construtos. Os números que chegam ou saem dos fatores representam as cargas fatoriais, enquanto os números nas setas que ligam os construtos representam o coeficiente da equação. Os números dentro das esferas representam o R^2 , que indica a proporção em que uma variação na variável dependente é explicada pela variação nas variáveis independentes.

Considerando um único grupo de empresas, a análise da associação direta entre o ambiente e o SCG não se apresentou significativa e, por isso, não foi incluída no

modelo, ou seja, a influência do ambiente no perfil do SCG das empresas pesquisadas ocorre de forma indireta. Em outras palavras, o ambiente influencia os fatores contingenciais internos da organização, e estes possuem associação com o perfil do SCG.

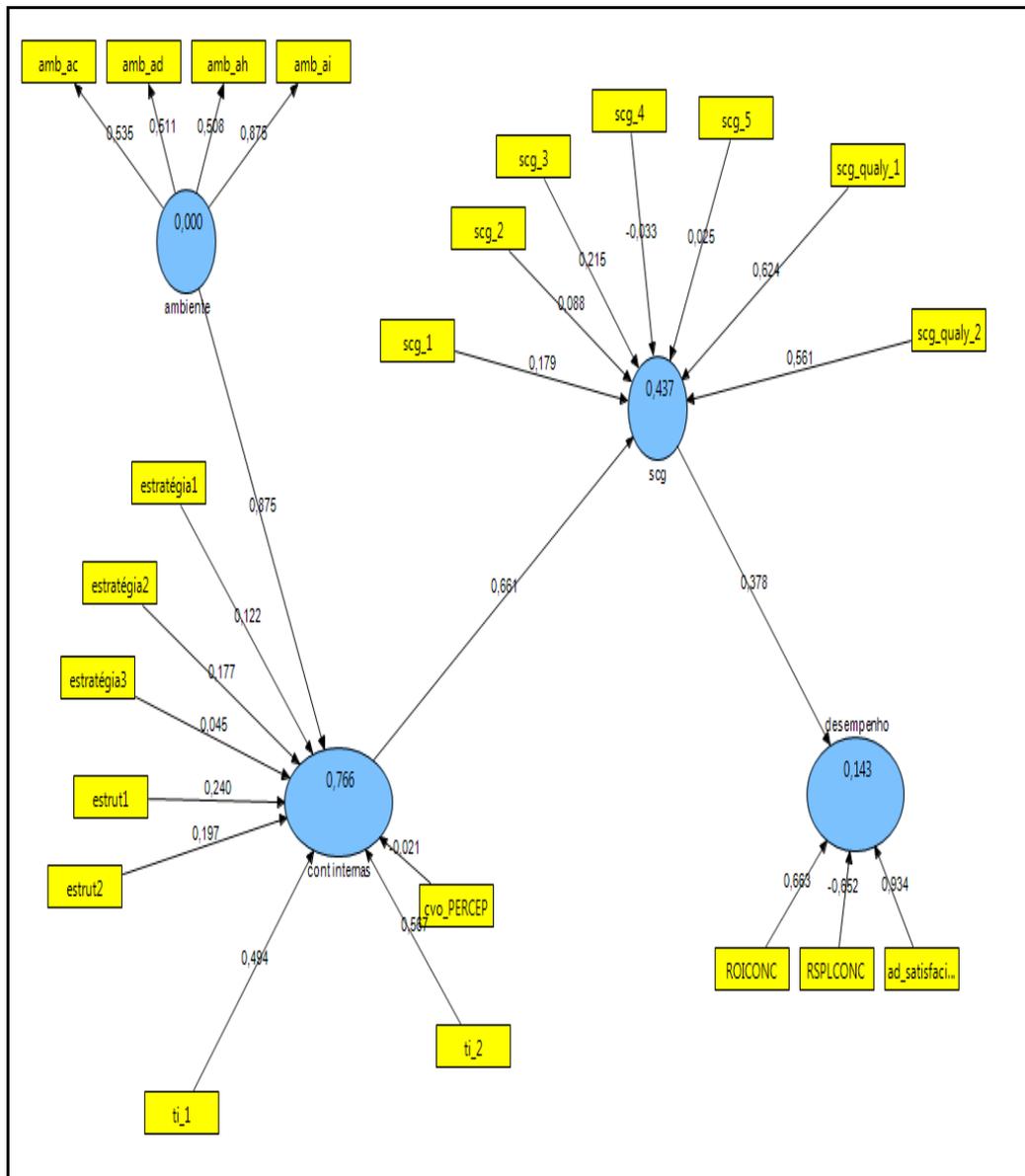


Figura 11: Modelo inicial com um único grupo de empresas

Nesse modelo, a associação proposta é direta entre o ambiente e os fatores contingenciais, direta entre os fatores contingenciais e os artefatos do SCG e, finalmente, também direta entre os artefatos do SCG e o desempenho organizacional. A

Tabela 15 apresenta o modelo de associação proposto para o grupo de empresas e os resultados gerados pelo programa *Smart PLS 2.0 M3* para as análises estatísticas.

Tabela 15: Testes estatísticos do modelo proposto

	Confiabilidade		Alfa de		Comunalidade
	VME	Composta	R2	Cronbach	
Ambiente	0,39	0,71	0,00	0,67	0,39
Contingencias Internas	0,00	0,00	0,77	0,00	0,19
SCG	0,00	0,00	0,44	0,00	0,20
Desempenho	0,00	0,00	0,14	0,00	0,29

A análise da Tabela 15 indica uma variância média explicada (VME) de somente 39%. De acordo com Hair *et al.* (2005) essa é uma medida de confiabilidade, calculada somente para os construtos reflexivos, que refletem a quantia geral de variância nos indicadores, explicada pelo construto latente e deve ser superior a 50%. Portanto, como o valor para o construto ambiente foi inferior a 50%, o modelo único, com a inclusão de todas as empresas, não demonstrou confiabilidade para a análise dos resultados.

O próximo passo foi encontrar um critério para análise de grupos de empresas. O primeiro critério analisado para formação dos grupos foi o porte. Como todas as empresas da amostra são classificadas como de grande porte tanto pelo critério do Sebrae (2009), quanto pelo do BNDES (2009), estabeleceu-se um critério alternativo de corte, separando as empresas em dois grupos: i) empresas com faturamento anual superior a 1 bilhão e ii) empresas com faturamento anual inferior a 1 bilhão.

Esse critério levou em consideração o tamanho da amostra. Ou seja, se fossem utilizadas mais do que duas faixas de faturamento, o tamanho das amostras dos grupos seria muito pequena para utilização da técnica estatística. Hair *et al.* (2005) recomendam uma amostra de dez observações para cada construto, ou seja, para quatro construtos seriam necessárias 40 observações. Nesse sentido, a separação em dois grupos, tendo o faturamento de 1 bilhão como ponto de corte, demonstrou-se viável por separar a amostra em dois grupos de mesmo tamanho. Entretanto, os resultados com a separação das empresas por porte também não apresentaram a confiabilidade necessária para a validação do modelo de análise. Dessa forma, o próximo passo foi a separação das empresas em dois setores distintos: i) indústria e ii) comércio e serviços.

4.4 Análise fatorial para empresas industriais

A análise fatorial do construto estratégia para empresas industriais apresentou três fatores (Tabela 16). O primeiro foi denominado diferenciação (DIFEREN) e aglutina as variáveis: fornecimento de uma ampla variedade de produtos (VARIEDPROD), diferenciados (DIFERENC), com empresas com capacidade para modificar e introduzir novos produtos rapidamente (MDINTNPR), bem como modificar rapidamente o volume e/ou o *mix* de produtos oferecidos (MRAPVOLMIX). O segundo fator foi denominado velocidade de distribuição (VELDISTR) e aglutina as empresas que têm por estratégia fornecer produtos com entregas rápidas (ENTRAP), um efetivo serviço de pós-venda (SERVPOS), em um amplo canal de distribuição (CANDIST).

Tabela 16: Cargas rotacionadas das variáveis estratégicas para empresas industriais

Variáveis	Fatores		
	DIFEREN	VELDISTR	CUSTO
DIFERENC	,843	,098	-,053
MRAPVOLMIX	,837	,078	,232
MDINTNPR	,804	,163	,334
VARIEDPROD	,742	,202	,015
CANDIST	-,003	,893	-,023
SERVPOS	,372	,781	-,035
ENTRAP	,158	,741	,254
BXPREÇO	,118	,079	,925
BXCUSTO	,113	,046	,852

KMO = 0,625

O terceiro e último fator do grupo estratégia foi denominado custo (CUSTO), com empresas que possuem um foco nitidamente voltado para o fornecimento de produtos com baixo custo de produção (BXCUSTO) e preço (BXPREÇO). Esse último fator é idêntico ao encontrado na formação dos fatores sem a separação das empresas e nas empresas comerciais e de serviços. A variável customização (CUSTOMIZ) apresentou comunalidade inferior a 0,50 (HAIR *et al.*, 2005) e foi excluída do modelo para a formação dos fatores.

A Tabela 17 apresenta os fatores formados a partir das variáveis quantitativas do SCG. Foram identificados quatro fatores. O primeiro foi denominado processo de planejamento (PROPLAN) e engloba os artefatos: gerenciamento de projetos

(GERPRO), orçamento (ORÇ), planejamento estratégico (PE), orçamento de capital (OCAP) e *balanced scorecard* (BSC), sendo que este último possui carga fatorial semelhante para três dos quatro fatores formados, indicando influência de artefatos balanceados também nos fatores gestão baseada em atividades (GESTABC) e contabilidade tradicional (CONTRAD).

Tabela 17: Cargas rotacionadas das variáveis quantitativas do SCG para empresas industriais

Variáveis	Fatores			
	PROPLAN	GESTABC	CONTRAD	CONTSOC
GERPRO	,864	,201	,032	,014
ORÇ	,820	,045	,016	,241
PE	,795	,056	,300	,048
OCAP	,751	,227	,229	-,028
BSC	,435	,385	,420	,236
CALVO	,190	,810	-,067	,125
GBA	,163	,809	,078	,124
CABC	,068	,805	,248	,053
ANCV	,022	,491	,453	,327
ANMEDECO	,290	,322	,707	,035
CABS	-,016	-,161	,690	,147
ANCADVAL	,341	,479	,659	-,084
CVL	,187	,307	,571	,546
ALUC	,393	,091	,547	,372
CVAR	,145	,448	,461	-,040
DEMCONT	,092	,122	,097	,899

KMO = 0,793

O segundo fator formado foi denominado gestão baseada em atividades (GESTABC) e manteve praticamente as mesmas características de antes da separação das empresas por ramo de atividade, ou seja, foi formado pelo custeio baseado em atividades (CABC), pela gestão baseada em atividades (GBA), pelo custeio alvo (CALVO), com a inclusão da análise do ciclo de vida do produto (ANCV) neste fator.

O terceiro fator foi denominado contabilidade tradicional (CONTRAD) e inclui as variáveis: análise de medidas econômicas de desempenho (ANMEDECO), custeio por absorção (CABS), análise da cadeia de valor (ANCADVAL), análise custo/volume/lucro (CVL), análise de lucratividade do produto (ALUC) e custeio variável (CVAR).

O último fator com as variáveis quantitativas do SCG foi denominado contabilidade societária (CONTSOC) por conter somente a variável representativa das demonstrações contábeis tradicionais, adaptadas às necessidades dos gestores (DEMCONT).

A Tabela 18 apresenta os fatores formados a partir das variáveis qualitativas do SCG. Da mesma forma que para um grupo único de empresas, foram identificados dois fatores, um representando os artefatos de avaliação de variáveis internas à organização e outro englobando os artefatos para avaliação externa à organização. No fator interno, destacam-se o *benchmarking* interno (BENCHINT) e a avaliação de desempenho por equipes de trabalho (AVDESEQU). O grupo de artefatos que compõem o fator externo apresentou-se mais homogêneo, com a importância das variáveis: avaliação dos fornecedores (AVFORN), satisfação do cliente (SATCLI) e *market-share* (MKTSHARE) apresentando praticamente os mesmos valores.

Tabela 18: Cargas fatoriais das variáveis qualitativas do SCG para empresas industriais

Variáveis	Fatores	
	SCGQUALY INT	SCGQUALY EXT
BENCHINT	,846	,172
AVDESEQU	,833	,181
INDSATEM	,725	,442
BENCHEXT	,707	,414
INDRETFUNC	,678	,284
AVFORN	,271	,836
SATCLI	,341	,796
MKTSHARE	,190	,777
KMO = 0,718		

Demonstrando a homogeneidade das práticas de tecnologia da informação adotadas pelas empresas industriais pesquisadas, as variáveis que formam o construto tecnologia da informação (TI) foram agrupadas em um único fator (Tabela 19). Os itens mais importantes estão relacionados ao gerenciamento da cadeia de suprimentos (GCS), ao gerenciamento do relacionamento com o cliente (GRC), ao gerenciamento *just-in-time* (JJIT) e à gestão da qualidade total (GQT). Todos esses itens estão coerentes com as características das empresas industriais. Chama atenção a pouca importância dada ao comércio eletrônico (ECOMM), com a menor carga fatorial do grupo tecnologia da informação, indicando que as empresas industriais pesquisadas ainda preferem praticar os métodos tradicionais de venda.

Tabela 19: Cargas fatoriais das variáveis de tecnologia da informação para empresas industriais

Variáveis	Fator
	TI
GCS	,873
GRC	,867
GJIT	,778
GQT	,729
TED	,651
SINTG	,485
ECOMM	,474
KMO = 0,739	

A Tabela 20 apresenta as variáveis que formam o construto estrutura (ESTRUT), e a formação de um único fator indica também uma maior uniformidade nesse quesito. A variável estrutura divisional (EDIV) apresentou comunalidade inferior a 0,50 e foi excluída do modelo, indicando que as empresas industriais pesquisadas tendem a adotar uma estrutura funcional (EFUNC) e flexível (EFLEX), que possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho (ETEQ e ETEMT) e estimula a gestão participativa (EGP), com programas de treinamento tanto para gestores (PTQG), quanto para empregados (PTQE).

Tabela 20: Cargas fatoriais das variáveis estruturais para empresas industriais

Variáveis	Fator
	ESTRUT
PTQE	0,922
EGP	0,910
ETEMT	0,900
ETEQ	0,894
PTQG	0,892
EFUNC	0,784
EFLEX	0,746
EPNH	0,640
KMO = 0,907	

Os mesmos argumentos considerados para a decisão de não formar fatores com as variáveis ambiente, desempenho organizacional e estágio do CVO para um único grupo com todas as empresas foram utilizados para o grupo de empresas industriais.

4.4.1 Modelagem de equações estruturais para o grupo de empresas industriais

A Figura 12 apresenta a solução para o modelo proposto, considerando o grupo formado pelas empresas industriais. A solução indica associação direta do ambiente com os fatores contingenciais internos. Também indica associação direta entre os fatores contingenciais internos e os artefatos do SCG e associação direta entre os artefatos do SCG e o desempenho organizacional, mensurado pelo índice de satisfação do acionista com o desempenho, pois tanto o retorno sobre o patrimônio líquido (RSPL), quanto o retorno sobre o investimento (ROI) apresentaram-se sem significância para o modelo.

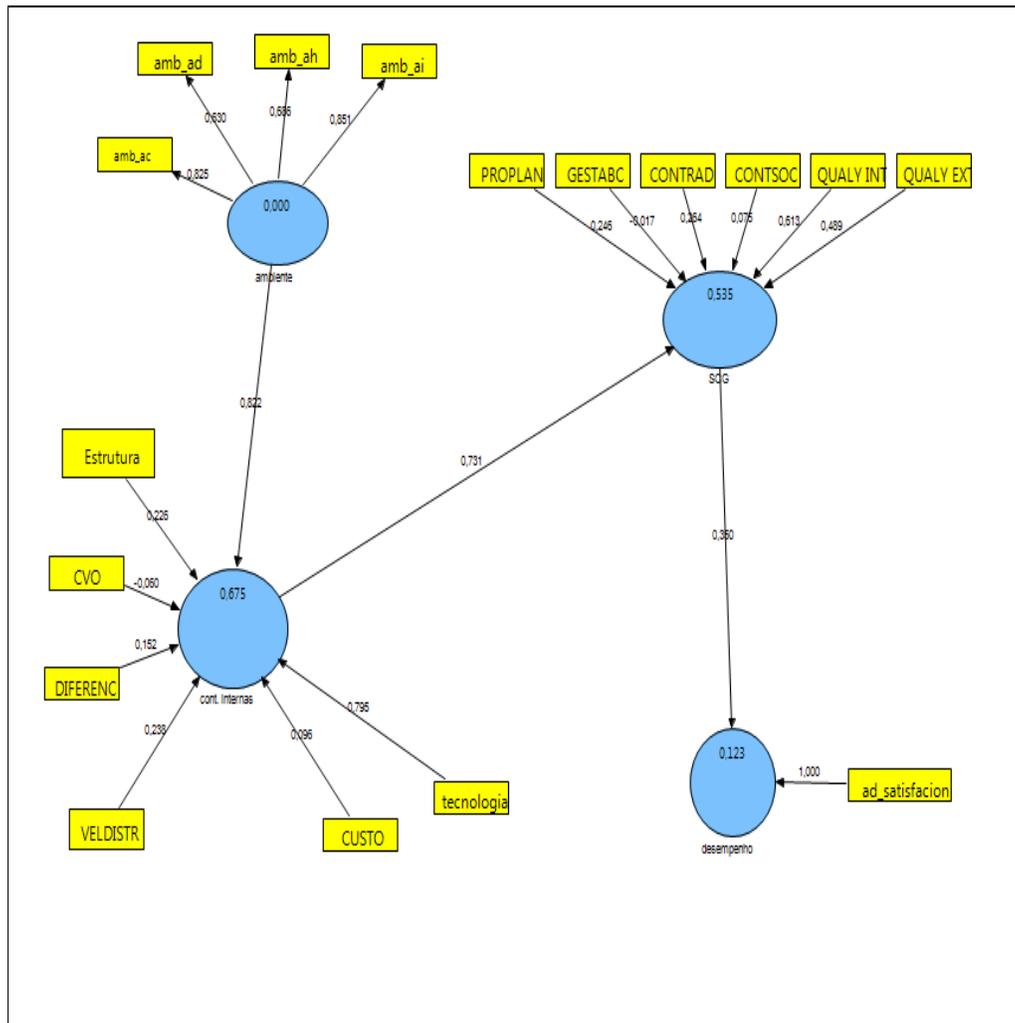


Figura 12: Modelo estrutural para as empresas industriais

A confiabilidade do modelo é expressa por alguns indicadores, como o *Alfa de Cronbach*, a análise da variância extraída e a confiabilidade composta, apresentados na Tabela 21.

Tabela 21: Testes estatísticos do MEE do grupo de indústrias

	<i>VME</i>	<i>Confiabilidade Composta</i>	<i>R2</i>	<i>Alfa de Cronbach</i>	<i>Comunalidade</i>
Ambiente	0,57	0,84	0,00	0,76	0,57
Cont. internas	0,00	0,00	0,68	0,00	0,26
SCG	0,00	0,00	0,54	0,00	0,25
Desempenho	0,00	0,00	0,12	0,00	1,0

A primeira análise realizada foi a da variância média explicada (VME), que apresentou um valor de 57% para o construto ambiente, único construto reflexivo. Esse valor é superior ao mínimo recomendado por Hair *et al.* (2005) para validade do modelo. O *Alfa de Cronbach* apresenta um valor de 76%, também superior ao intervalo entre 60 e 70 por cento recomendados como parâmetros mínimos (HAIR *et al.*, 2005). Finalmente, a análise da confiabilidade composta de cada construto, cujo índice aceitável é de 0,70 (HAIR, *et al.*, 2005), apresentou uma confiabilidade de 0,84, significando que o indicador mensura adequadamente o construto e, portanto, confirmando a confiabilidade do modelo estabelecido pela tese para as empresas industriais participantes da pesquisa.

A Tabela 22 apresenta a matriz de correlação entre as variáveis latentes. As variáveis latentes são conceitos teorizados e não observados que podem apenas serem aproximados, devido à impossibilidade de se tratar todas as variáveis no modelo por variáveis observáveis ou mensuráveis (HAIR, 2005, p. 470).

Tabela 22: Matriz de correlações da MEE das empresas industriais

	SCG	Ambiente	Contingências internas	Desempenho
SCG	1			
Ambiente	0,56	1		
Contingências internas	0,73	0,82	1	
Desempenho	0,35	0,22	0,29	1

É alta a correlação entre o ambiente e as contingências internas (82%), sugerindo que o ambiente possui importante influência nos fatores contingenciais internos das indústrias pesquisadas, corroborando os achados de trabalhos anteriores (CADEZ e GUILDING,

2008; BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003; MOORES e YUEN, 2001), que também encontraram a mesma associação.

Também é elevada a correlação entre o SCG e as contingências internas (73%), sugerindo que estas possuem importante influência no perfil do SCG das indústrias pesquisadas, corroborando os achados de trabalhos anteriores (CADEZ e GUILDING, 2008; SHARMA, 2002), que também encontraram associação entre as contingências internas e características do SCG.

A correlação entre o SCG e o desempenho é de 35%. Embora inferior às correlações dos demais construtos, esse resultado sugere associação entre o perfil do SCG das indústrias pesquisadas e o desempenho organizacional, corroborando os achados de trabalhos anteriores (BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003; CADEZ e GUILDING, 2008), que também encontraram a mesma associação entre artefatos do SCG e o desempenho.

A análise das variáveis que compõem cada construto indica que os níveis de incerteza e de complexidade afetam mais o ambiente das indústrias pesquisadas do que o nível de diversidade e de hostilidade. Considerando que a amostra é formada por empresas industriais e de grande porte, infere-se que empresas com essas características atuam em um ambiente menos diversificado, com menor possibilidade para novos entrantes e, por isso, são mais afetadas pelas incertezas relacionadas à economia, ao governo, aos fornecedores, dentre outros, e à complexidade do setor, que está relacionada ao número de fatores ambientais que normalmente impactam as empresas industriais de grande porte, como, por exemplo, a logística, as políticas governamentais, as taxas cambiais, dentre outros.

A tecnologia da informação apresenta-se como principal contingência interna e o seu relacionamento com o SCG é semelhante ao encontrado por Hyvönen (2008). Considerando as variáveis que formam esse construto, o resultado pode ser explicado por fatores como o comércio eletrônico, o gerenciamento da cadeia de suprimentos, a gestão *just-in-time*, a gestão da qualidade total, dentre outros, que representam instrumentos discriminantes das indústrias pesquisadas (Tabela 6). Em outras palavras, houve maior heterogeneidade no uso das variáveis que formam esse construto do que

nas variáveis que formam os demais construtos formadores do fator “contingências internas”.

Dessa forma, fatores como a estratégia adotada e a estrutura demonstram-se menos importantes para a diferenciação das empresas pesquisadas. Esse resultado difere dos encontrados em trabalhos anteriores (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998; BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003). Quanto ao tipo de estratégia adotada, os resultados (Tabela 5) indicam que as empresas pesquisadas podem utilizar mais de uma estratégia em função da família de produtos que são oferecidos. Nesse caso, não é possível identificar claramente uma única estratégia para cada uma das empresas pesquisadas. Quanto à estrutura, os resultados também tendem a confirmar o problema da homogeneidade das características das empresas da amostra e, portanto, explicam a dificuldade em discriminar as empresas também em função desse construto.

O ciclo de vida organizacional não apresentou associação significativa para a formação do construto “contingências internas” e, conseqüentemente, não foi encontrada relação entre o estágio do CVO e o desenho do SCG das empresas pesquisadas. Esse resultado difere dos achados de Moores e Yuen (2001), Silvola (2008) e Kanllunki e Silvola (2008), dentre outros, e pode decorrer da homogeneidade da amostra, indicando que a maioria das empresas está no mesmo estágio do CVO, ou de problemas no modelo de mensuração.

A inferência quanto ao perfil do SCG das indústrias brasileiras, confirmado pela análise de frequência que revelou uso intenso de praticamente todos os artefatos quantitativos do SCG, também pode ser utilizada como explicação para o fato dos artefatos qualitativos do SCG apresentarem maior poder de explicação para a formação desse construto. Baines e Langfield-Smith (2003) indicam uma provável resposta a esse fenômeno ao identificarem que mudanças nas variáveis contingenciais conduzem a uma maior confiança na informação contábil não financeira, ou seja, as empresas industriais respondem às mudanças nos fatores contingenciais alterando mais a utilização dos artefatos qualitativos do SCG do que os quantitativos.

Um exemplo do relacionamento entre essas variáveis seria a implantação do comércio eletrônico por parte de uma indústria, o que demandaria ajustes de tecnologia da

informação, que influenciariam o desenho do SCG qualitativo, com a introdução ou o incremento de artefatos como: i) pesquisa de satisfação dos clientes, ii) avaliação dos fornecedores, dentre outros. Outra explicação pode ser dada pela homogeneidade do sistema quantitativo de controle gerencial das empresas de grande porte, que acabam adotando essas práticas gerenciais em algum nível de utilização. Nesse caso, os artefatos qualitativos, por demandarem informações adicionais, que não podem ser obtidas pelos sistemas de controle tradicionais (contabilidade e processo orçamentário, por exemplo), seriam utilizados distintamente pelas empresas pesquisadas.

O desempenho organizacional está associado aos artefatos do SCG das empresas industriais pesquisadas. Considerando os efeitos das variáveis no construto “artefatos do SCG”, é possível inferir que as empresas industriais pesquisadas diferenciam-se em função do SCG qualitativo utilizado e que este possui importante impacto no desempenho organizacional, corroborando os achados de Baines e Langfield-Smith (2003).

As cargas indicadoras do modelo de mensuração para as indústrias da amostra e a análise numérica das variáveis constituintes do modelo podem ser transcritas da seguinte forma:

(1) Considerando

- a) Y_1 = variável dependente fatores contingenciais internos
- b) X_1 = variável independente fator contingencial ambiente
- c) ε_1 = termo de erro da equação

Tem-se:

$$Y_1 = 0,82X_1 + \varepsilon_1$$

(2) Considerando

- a. Y_2 = variável dependente atributos do sistema de contabilidade gerencial
- b. X_2 = variável independente fatores contingenciais internos
- c. ε_2 = termo de erro da equação

Tem-se:

$$Y_2 = 0,73X_2 + \varepsilon_2$$

(3) Considerando

- a. Y_3 = variável dependente desempenho
- b. X_3 = variável independente atributos do sistema de contabilidade gerencial
- c. ε_3 = termo de erro da equação

Tem-se:

$$Y_3 = 0,35X_3 + \varepsilon_3$$

Além das equações estruturais apresentadas, verificou-se a relevância das variáveis latentes componentes dos construtos na explicação dos mesmos. Dessa forma, para os fatores contingenciais internos, as variáveis mais significativas são tecnologia de informação (TECNOLOGIA: 0,795), estrutura (ESTRUTURA: 0,225) e o fator denominado estratégia de diferenciação (DIFERENC: 0,238). As demais variáveis apresentaram-se com menor significância.

Quanto aos artefatos do sistema de controle gerencial, verificou-se que as variáveis latentes relacionadas aos atributos qualitativos do SCG apresentaram-se como mais significativas para o modelo (QUALY INT: 0,613 e QUALY EXT: 0,489). Os atributos quantitativos do SCG processo de planejamento (PROPLAN) e contabilidade tradicional (CONTRAD) apresentaram relevância menor, 0,245 e 0,254, respectivamente, enquanto os atributos gestão baseada em atividades (GESTABC) e contabilidade societária (CONTSOC) não apresentaram significância para o modelo aplicado às empresas industriais. Uma das prováveis causas para a pouca significância dessas variáveis é a pouca utilização dos artefatos componentes do fator GESTABC e da grande utilização dos demonstrativos contábeis tradicionais, único componente do fator CONTSOC, por parte das empresas brasileiras.

Para o construto desempenho organizacional, a única variável latente do modelo que se apresentou como significativa foi o índice de satisfação do acionista. Por isso, não

foram considerados o retorno sobre o patrimônio líquido nem o retorno sobre o investimento.

A análise estatística por meio da modelagem das equações estruturais permitiu a identificação das relações existentes entre os fatores contingenciais externos e internos, os atributos do sistema de controle gerencial e o desempenho das empresas industriais pesquisadas, validando as hipóteses H₁, H₂, H₃ e H₄ para as empresas industriais pesquisadas. É importante ressaltar que o relacionamento do ambiente com o SCG não ocorre de forma direta, conforme preconizado no modelo teórico, mas sim de forma indireta, ou seja, o ambiente externo possui associação com os fatores contingenciais internos e estes possuem associação com o perfil do SCG das empresas industriais pesquisadas.

4.5 Análise fatorial para empresas comerciais e prestadoras de serviço

A análise fatorial do construto estratégia para empresas comerciais e de serviços apresentou dois fatores (Tabela 23): diferenciação (DIFEREN), tendo como estratégias principais fornecer uma ampla variedade de produtos (VARPROD) diferenciados (DIFP), em uma organização capaz de modificar rapidamente o *design* e introduzir novos produtos rapidamente (MDVNP), da mesma forma que modifica o volume e o *mix* de produtos oferecidos (MVOLMIX), em um amplo canal de distribuição (CANDIST). O segundo fator do grupo estratégia foi denominado custo (CUSTO), pois apresenta como característica o foco nitidamente voltado para o fornecimento de produtos com baixo custo de produção (BXCUSTO) e preço (BXPRES).

Tabela 23: Cargas rotacionadas das variáveis estratégicas para empresas comerciais e de serviços

Variáveis	Fatores	
	DIFEREN	CUSTO
MDVNP	,825	,085
DIFP	,822	,069
CANDIST	,797	-,019
VARPROD	,785	,356
MVOLMIX	,770	,133
CUSTPROD	,768	,168
ENTRAP	,648	,239
SERVPOS	,599	-,146
BXPRES	,099	,941
BXCUST	,076	,940

KMO = 0,788

A Tabela 24 apresenta os fatores estabelecidos a partir das variáveis que compõem o construto SCG quantitativo. O primeiro fator, denominado processo de planejamento (PROPLAN) engloba as variáveis: gerenciamento de projetos (GERPRO), análise de medidas econômicas de desempenho (ANMEDECO), orçamento de capital (OCAP) e orçamento (ORÇ). Esse fator apresentou alguma homogeneidade tanto para as indústrias, quanto para as empresas comerciais e de serviços, indicando uma consolidação do modelo de gestão baseado no processo de planejamento para uma parte das empresas pesquisadas.

Tabela 24: Cargas rotacionadas das variáveis quantitativas do SCG para empresas comerciais e de serviços

Variáveis	Fatores				
	PROPLAN	CUSTVAR	CUSTABC	CUSTABS	CONTESTR
GERPRO	0,787	0,27	0,12	0,035	-0,092
ANMEDECO	0,785	-0,047	0,104	0,279	0,051
OCAP	0,775	-0,108	0,094	-0,003	0,184
ORÇ	0,591	0,247	0,011	-0,261	0,131
CVL	-0,001	0,813	0,016	0,028	0,28
CALVO	0,296	0,741	0,192	0,12	-0,219
CVAR	-0,015	0,713	0,103	0,271	-0,165
GBA	0,197	0,113	0,881	-0,015	-0,064
CABC	0,033	0,109	0,846	0,208	-0,036
ANCADVAL	0,37	0,012	0,41	0,291	-0,397
ANCV	-0,063	0,07	0,233	0,743	0,235
CABS	0,074	0,216	0,204	0,628	-0,229
ALUC	0,144	0,393	-0,135	0,614	0,159
PE	0,06	0,408	0,254	-0,515	0,436
DEMCONT	0,126	-0,054	-0,186	0,143	0,645
BSC	0,395	0,039	0,398	-0,07	0,518

KMO = 0,521

O segundo fator foi denominado custeio variável (CUSTVAR) e, nesse grupo, foram identificados o custeio variável (CVAR), o custeio alvo (CALVO) e a análise custo/volume/lucro (CVL), que na formação sem a separação das empresas estava dissociado do custeio variável, artefato fundamental para a aplicação desse tipo de análise.

O terceiro fator foi denominado custeio baseado em atividades (CUSTABC) e engloba as empresas que utilizam a análise da cadeia de valor (ANCADVAL) o custeio baseado em atividades (CABC) e a gestão baseada em atividades (GBA). Destaca-se o fato de esses artefatos também estarem agrupados no mesmo fator quando a análise fatorial é feita sem a separação das empresas, indicando forte associação entre os mesmos.

O quarto fator foi denominado custeio por absorção (CUSTABS) e engloba, além desse método de custeio, a análise de lucratividade (ALUC) e a análise do ciclo de vida do produto (ANCV). O último fator foi denominado contabilidade estratégica (CONTESTR) por associar o planejamento estratégico (PE) com as demonstrações

contábeis básicas da organização (DEMCONT) e com medidas balanceadas de desempenho (BSC).

A Tabela 25 apresenta os fatores para os artefatos qualitativos do SCG. O primeiro fator foi denominado indicadores dos empregados (INDEMPR), por envolver a avaliação do desempenho por equipes (AVDESEQU), o índice de satisfação dos empregados (INDSATEM) e o índice de retenção dos funcionários (INDRETFUNC).

Tabela 25: Cargas rotacionadas das variáveis qualitativas do SCG para empresas comerciais e de serviços

Variáveis	Fatores		
	INDEMPR	QUALY EXT	QUALY INT
AVDESEQU	0,887	0,111	0,104
INDSATEM	0,827	0,318	0,184
INDRETFUNC	0,741	0,34	0,222
SATCLI	0,114	0,861	0,149
AVFORN	0,307	0,85	0,099
BENCHEXT	0,094	0,085	0,878
MSHARE	0,229	0,369	0,706
BENCHINT	0,54	-0,073	0,544

KMO = 0,791

O segundo fator formado a partir das variáveis qualitativas do SCG foi denominado indicadores qualitativos externos (QUALY EXT), por englobar os artefatos utilizados para comparar o desempenho da organização com o desempenho do mercado em que atua: índice de satisfação dos clientes (SATCLI), avaliação dos fornecedores (AVFORN) e *benchmarking* externo (BENCHEXT). O último fator foi denominado indicadores qualitativos internos (QUALY INT) e engloba o *benchmarking* interno e o *market-share*.

A Tabela 26 apresenta os fatores formados a partir das variáveis de tecnologia da informação (TI). O primeiro fator foi denominado comércio eletrônico (ECOMMER) e inclui as variáveis comércio eletrônico de produtos e serviços (ECOMM), gerenciamento da cadeia de suprimentos (GCS) e gerenciamento do relacionamento com clientes (GRC), sendo estas duas últimas importantes artefatos de TI para empresas que realizam comércio eletrônico. Já o segundo fator foi denominado TI de produção e engloba as variáveis: gestão *just-in-time* (GJIT), gestão da qualidade total (GQT) e sistema integrado de produção (SINTG). É interessante notar que as características do

fator TI_PROD estão, normalmente, mais associadas às empresas industriais do que com as empresas comerciais e de serviços.

Tabela 26: Cargas rotacionadas das variáveis de tecnologia da informação para empresas comerciais e de serviços

Variáveis	Fatores	
	ECOMMER	TI_PROD
ECOMM	0,821	-0,091
GRC	0,778	0,207
GCS	0,589	0,356
TED	0,56	0,331
GJIT	0,172	0,822
GQT	0,044	0,817
SINTG	0,237	0,58

KMO = 0,715

A Tabela 27 apresenta as fatoriais formadas a partir das variáveis do construto estrutura. O primeiro fator foi denominado funcional (FUNC), o segundo trabalho em equipe (TRABEQ), e o terceiro divisional (DIVIS). Quando esse resultado é comparado com o obtido com as empresas industriais, que formou um fator único, é possível constatar uma maior heterogeneidade nas estruturas das empresas comerciais e de serviços pesquisadas, se comparadas às empresas industriais da amostra.

Tabela 27: Cargas rotacionadas das variáveis estruturais para empresas comerciais e de serviços

Variáveis	Fatores		
	FUNC	TRABEQ	DIVIS
PTQE	0,888	0,292	0,013
PTQG	0,883	0,273	-0,115
EFUNC	0,825	0,25	0,01
EGP	0,756	0,452	0,082
EFLEX	0,545	0,497	0,438
ETEQ	0,261	0,927	0,038
ETMT	0,308	0,898	-0,039
EDIVIS	-0,186	0	0,879
EPNH	0,595	0,002	0,618

KMO = 0,840

Os mesmos argumentos considerados para a decisão de não formar fatores com as variáveis ambiente, desempenho organizacional e estágio do CVO para um único grupo de empresas e para as empresas industriais foram utilizados para o grupo de empresas comerciais e prestadoras de serviço

4.4.2 Modelo de equações estruturais para o grupo de empresas comerciais e de serviços

A Figura 13 apresenta o modelo de equações estruturais para o grupo de empresas comerciais e prestadoras de serviços da amostra. Da mesma forma que para as empresas industriais, a solução se apresenta adequada para esse grupo, embora o poder de explicação seja menor, muito provavelmente em decorrência da análise de dois setores conjuntamente. O tratamento em grupos distintos não foi possível porque o tamanho da amostra resultante não seria adequado para a utilização da técnica estatística da modelagem de equações estruturais.

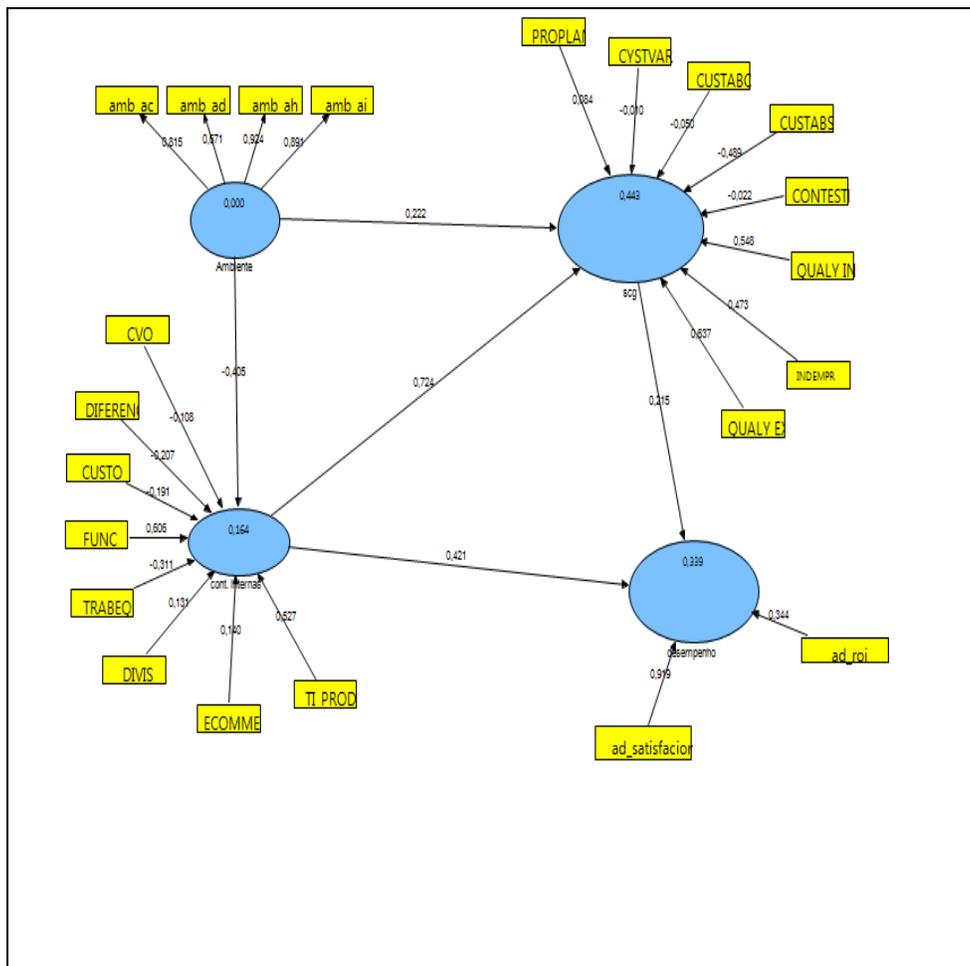


Figura 13: Modelo estrutural para as empresas comerciais e prestadoras de serviço

O modelo inicial proposto foi ajustado, incluindo-se a associação direta entre os fatores contingenciais internos e o desempenho. O motivo para a inclusão desse relacionamento foi que, ao contrário do que aconteceu na análise com todas as empresas formando um único grupo e na análise das empresas industriais, essa associação se demonstrou significativa para as empresas comerciais e de serviços.

A variância média explicada (VME) apresentou um valor de 69% para o construto ambiente, único construto reflexivo (Tabela 28). Conforme destacado anteriormente, esse valor é superior ao mínimo recomendado para validade do modelo. O *Alfa de Cronbach* apresenta um valor de 85%, também superior ao intervalo entre 60 e 70 por cento recomendados como parâmetros mínimos.

Tabela 28: Testes estatísticos do MEE do grupo de empresas comerciais e de serviços

	<i>VME</i>	<i>Confiabilidade Composta</i>	<i>R2</i>	<i>Alfa de Cronbach</i>	<i>Comunalidade</i>
Ambiente	0,69	0,90	0,00	0,85	0,69
Cont. internas	0,00	0,00	0,16	0,00	0,15
SCG	0,00	0,00	0,44	0,00	0,13
Desempenho	0,00	0,00	0,34	0,00	0,52

Quanto à análise da confiabilidade composta de cada construto, cujo índice aceitável é de 0,70, o modelo apresentou uma confiabilidade de 0,90, significando que o indicador mensura adequadamente o construto e, portanto, confirmando a confiabilidade do modelo estabelecido pela tese para as empresas industriais participantes da pesquisa.

Tabela 29: Matriz de correlação da MEE para empresas comerciais e de serviços

	Contingências			
	Ambiente	internas	Desempenho	SCG
Ambiente	1,00			
Contingências internas	-0,41	1,00		
Desempenho	-0,37	0,56	1,00	
SCG	-0,07	0,63	0,48	1,00

A Tabela 29 apresenta a matriz de correlação entre as variáveis latentes. As correlações são menores do que para o grupo de empresas industriais, provavelmente em decorrência da heterogeneidade maior do grupo, anteriormente destacada. A maior associação é entre os fatores contingenciais internos e o SCG (63%). As variáveis

contingenciais internas também apresentaram importante correlação com o desempenho (56%) e, por isso, essa associação foi incluída e o modelo proposto ajustado.

Da mesma forma que para as empresas industriais, o ambiente também é considerado incerto e complexo. Porém, ao contrário do ambiente vivenciado pelas indústrias pesquisadas, o ambiente das empresas comerciais e de serviços apresenta-se mais hostil, provavelmente, em decorrência da maior facilidade de novos entrantes nesses setores e do maior número de concorrentes quando comparados com as empresas industriais de grande porte, que tendem a formar barreiras de entrada mais facilmente.

Da mesma forma que nas empresas industriais, a tecnologia da informação apresentou-se como principal variável de influência no construto “contingências internas”, com destaque para o fator que representa o sistema integrado de gestão e a gestão *just-in-time* e da qualidade total. Ao contrário do que ocorreu com as empresas industriais, a estrutura também se apresentou relevante com destaque para o fator que representa a estrutura funcional. Da mesma forma que nos demais grupos analisados, as variáveis CVO e estratégia não apresentaram influência significativa na formação do construto “contingências internas”.

Quanto às variáveis que formam o construto “artefatos do SCG”, da mesma forma que para as empresas industriais, há o indicativo de que a diferença nas práticas de controle das empresas comerciais e de serviços também está na utilização dos artefatos qualitativos do sistema de controle gerencial.

A correlação entre o SCG e o desempenho (48%) é superior a encontrada para o grupo de empresas industriais (35%), indicando que as escolhas dos artefatos do SCG das empresas comerciais e de serviços pesquisadas impactam de forma mais efetiva o desempenho organizacional do que nas empresas industriais. Ao contrário do que ocorreu com as empresas industriais, o indicador de desempenho retorno sobre o investimento comparado (ad_roi) formou o construto “desempenho” juntamente com o índice de satisfação do acionista.

As cargas que formam o modelo de mensuração para as empresas comerciais e de serviços da amostra podem ser transcritas da seguinte forma:

(1) Considerando

- a. Y_1 = variável dependente fatores contingenciais internos
- b. X_1 = variável independente fator contingencial ambiente
- c. ε_1 = termo de erro da equação

Tem-se:

$$Y_1 = -0,41X_1 + \varepsilon_1$$

(2) Considerando

- a. Y_2 = variável dependente atributos do sistema de contabilidade gerencial
- b. X_1 = variável independente fator contingencial ambiente
- c. X_2 = variável independente fatores contingenciais internos
- d. ε_2 = termo de erro da equação

Tem-se:

$$Y_2 = 0,22X_1 + 0,72X_2 + \varepsilon_2$$

(3) Considerando

- a. Y_3 = variável dependente desempenho
- b. X_2 = variável independente fatores contingenciais internos
- c. X_3 = variável independente atributos do sistema de contabilidade gerencial
- d. ε_3 = termo de erro da equação

Tem-se:

$$Y_3 = 0,42X_2 + 0,22X_3 + \varepsilon_3$$

Para os fatores contingenciais internos, as variáveis mais significativas estão relacionadas à tecnologia da informação utilizada na produção (TI_PROD: 0,527) e ao grupo estrutura funcional (FUNC: 0,606). As demais variáveis apresentaram-se com

menor significância ou com nenhuma significância, como, por exemplo, o CVO (-0,108).

Quanto aos atributos do sistema de controle gerencial, verificou-se um número maior de variáveis significativas, quando comparado com o grupo de empresas industriais, (INDEMPR: 0,473, QUALY EXT: 0,637, QUALY INT: 0,548 e CUSTABS: -0,488), embora a maioria continue sendo relacionada com os atributos qualitativos. Os atributos quantitativos do SCG (representados pelas variáveis latentes PROPLAN, CUSTVAR e CUSTABC) se apresentaram sem significância para o modelo. Para o construto “desempenho organizacional”, as variáveis latentes do modelo que se apresentaram como significativas foram: o ROI e o índice de satisfação do acionista (ad_roi: 0,551, e ad_satisfacion: 0,977).

A análise estatística por meio da modelagem das equações estruturais permitiu a identificação das relações existentes entre os fatores contingenciais externos e internos, os atributos do sistema de controle gerencial e o desempenho para as empresas comerciais e prestadoras de serviço pesquisadas, validando, portanto as hipóteses: H₁, H₂, H₃ e H₄, da mesma forma que o modelo aplicado para empresas industriais.

Comparando os dois modelos apresentados, as principais diferenças apontam para:

- i. A influência do ambiente no SCG, que é positiva para as empresas comerciais e de serviços e negativa para as empresas industriais. Em outras palavras, em condições ambientais mais instáveis, enquanto as empresas comerciais e de serviços tendem a aumentar o uso dos artefatos de controle gerencial, as empresas industriais tendem a diminuir a sua utilização. Não foi possível inferir sobre os motivos que levam à adoção dessas práticas pelas empresas pesquisadas.
- ii. A estrutura apresentou-se mais importante para a formação do construto “variáveis contingenciais internas” das empresas comerciais e de serviços do que para as empresas industriais. Considerando que as características estruturais das empresas industriais foram representadas por um único fator, enquanto para as empresas comerciais e de serviços foi necessário o agrupamento em três fatores distintos, infere-se por uma maior heterogeneidade nas estruturas das empresas

comerciais e de serviços. O resultado é coerente com a decisão de agrupamento de dois setores distintos da economia. Entretanto, conforme destacado anteriormente, não foi possível distinguir esses grupos por limitações da técnica estatística em função do tamanho da amostra.

- iii. Os fatores contingenciais internos apresentam relacionamento direto com o desempenho organizacional das empresas comerciais e de serviços, enquanto nas empresas industriais esse relacionamento ocorre de forma indireta, a partir da influência dos fatores contingenciais internos no SCG e deste no desempenho organizacional. Não foi possível inferir sobre os motivos que levam a essa diferença no modelo. Porém, é possível concluir que o ajuste (*fit*) das empresas comerciais e de serviços aos fatores contingenciais internos possui impacto mais significativo para o seu desempenho organizacional do que para as empresas industriais.

4.6 Clusters para empresas comerciais e de serviços

A amostra foi recomposta em 55 empresas comerciais e de serviços. A análise para decisão do número de *clusters* levou em consideração os resultados das interações entre 2 e 8 *clusters*. Observou-se que com 6 agrupamentos era possível incluir um número maior de variáveis para análise das características das empresas pesquisadas, considerando o Teste ANOVA (análise da variância) a um nível de significância de 95%.

Na Tabela 30 são apresentados os agrupamentos e os valores médios das variáveis hipotéticas geradas pela análise fatorial. Constata-se que as variáveis do SCG custeio baseado em atividades (*a_custabc*) e índice do desempenho dos empregados (*aq_indempreg*), a variável estrutura divisional (*est_divis*) e o desempenho mensurado pelo ROI comparado não apresentam diferenças de percepções significativas entre os *clusters*.

Tabela 30 – Clusters para empresas comerciais e de serviços

FATORES	Cluster						F	Sig.
	1 n = 16 29%	2 n = 13 24%	3 n = 4 7%	4 n = 7 13%	5 n = 5 9%	6 n = 10 18%		
e_diferenciação	0,62	-0,93	0,51	-0,39	0,48	0,06	6,11	0,00
e_custo	0,24	-0,10	0,20	0,04	1,01	-0,87	3,37	0,01
a_proplan	0,23	0,31	-0,64	-1,20	0,23	0,20	3,60	0,01
a_custvar	-0,03	0,06	0,13	-0,45	-1,19	0,81	3,84	0,01
a_custabc	0,63	-0,38	-0,33	0,04	-0,38	-0,22	2,23	0,07
a_custabs	0,05	-0,32	0,22	-0,32	1,46	-0,26	3,30	0,01
a_contestr	0,54	0,00	1,02	-1,09	-0,48	-0,27	5,32	0,00
aq_indempreg	0,44	-0,29	-0,80	-0,34	0,15	0,16	1,69	0,16
aq_quality_ext	0,52	-0,10	-0,50	0,44	-0,46	-0,58	2,60	0,04
aq_quality_int	0,36	0,12	-0,80	-1,30	0,26	0,37	5,01	0,00
est_func	0,58	0,34	-0,87	-0,79	-0,56	-0,19	4,21	0,00
est_trabeq	0,01	0,08	1,47	-0,05	-0,85	-0,25	3,10	0,02
est_divis	0,10	-0,54	0,06	0,48	0,19	0,09	1,18	0,33
ti_ecommer	0,62	-0,27	0,71	-0,47	0,19	-0,68	3,93	0,00
ti_produção	0,39	0,37	-0,80	-0,25	-0,85	-0,18	2,55	0,04
ad_roi	0,50	-0,09	-0,43	-0,46	0,02	-0,19	1,38	0,25
ad_satisfacion	0,26	0,31	-1,61	0,04	-0,52	0,05	3,47	0,01
amb_ai	0,11	-0,98	1,17	0,22	0,46	0,25	5,86	0,00
amb_ac	0,06	-0,93	0,92	0,32	0,59	0,23	4,81	0,00
amb_ad	0,56	-1,18	0,20	0,12	0,08	0,43	8,72	0,00
amb_ah	0,27	-1,34	1,05	0,44	0,54	0,31	14,90	0,00

O primeiro cluster apresenta uma estratégia de diferenciação, com a utilização de custeio baseado em atividades e contabilidade estratégica, como principais artefatos quantitativos do SCG e utilização de todos os artefatos qualitativos do SCG. A estrutura é funcional, com utilização de tecnologia de informação voltada ao comércio eletrônico de dados e também tecnologia de produção. A empresa apresenta resultado comparado aos dos concorrentes superior pelo índice de satisfação dos acionistas. O ambiente caracteriza-se basicamente como diversificado e hostil.

As empresas classificadas no segundo *cluster*, não possuem uma estratégia claramente definida. Utilizam o processo de planejamento como principal artefato quantitativo do SCG e utilizam os artefatos qualitativos para controle interno. A estrutura é funcional, com utilização de tecnologia informação voltada para a produção. As empresas desse grupo também possuem desempenho organizacional favorável.

As empresas do terceiro *cluster* possuem uma estratégia de diferenciação, com utilização da contabilidade estratégica como principal artefato do SCG quantitativo. Destaca-se que, apesar da utilização de instrumentos contemporâneos de contabilidade, não utilizam os artefatos qualitativos do SCG para o controle gerencial. Há o estímulo para o trabalho em equipes multifuncionais e a empresa utiliza a tecnologia da informação com foco no comércio eletrônico e no gerenciamento de dados. Entretanto, não utilizam as tecnologias de informação mais associadas ao processo produtivo. O ambiente é considerado incerto, hostil e complexo; e o desempenho organizacional não é satisfatório.

O quarto *cluster* não possui uma estratégia claramente definida. O uso dos artefatos do SCG está restrito aos qualitativos de avaliação externa à organização. O ambiente pode ser considerado hostil e complexo e a associação com o desempenho organizacional é praticamente nula. Dessa forma, a falta de identificação clara da utilização das variáveis em análise prejudicou a análise desse cluster que, portanto, apresentou baixa aderência à teoria.

O quinto *cluster* possui uma estratégia com maior foco no custo, mas que também considera a diferenciação como importante fator de competitividade. Utiliza o custeio por absorção, instrumento tradicional de contabilidade, com mais intensidade e o processo de planejamento em menor escala como artefatos quantitativos do SCG para o auxílio à gestão. Os artefatos qualitativos utilizados estão relacionados aos aspectos internos da organização, com pequena utilização de tecnologia da informação voltada para o comércio eletrônico e a transferência eletrônica de dados. O ambiente é complexo, hostil e incerto e o desempenho organizacional não se apresenta satisfatório.

4.7 Cluster para empresas industriais

As empresas industriais apresentaram uma maior homogeneidade em suas práticas de gestão e, por isso, foram obtidos somente 4 *clusters* para identificação da população (Tabela 31). O primeiro *cluster* é formado por empresas que utilizam artefatos tradicionais de contabilidade para o gerenciamento quantitativo e dos artefatos

qualitativos internos e externos. A estrutura funcional tem forte influência nesse grupo que vêem o ambiente como hostil e incerto. Relaxando o nível de significância para 90%, é possível identificar uma preferência por estratégias que privilegiam a velocidade na venda e distribuição dos produtos, aumentando o giro, assim como uma associação positiva com o desempenho organizacional, medido pela satisfação dos principais acionistas.

Tabela 31 – Clusters para empresas industriais

FATORES	Clusters				F	Sig.
	1	2	3	4		
	n =4 6%	n = 37 57%	n = 16 25%	n = 8 12%		
diferenciação	-1,528	0,091	0,086	0,172	3,767	0,015
vel_distribuição	0,474	0,052	-0,493	0,509	2,481	0,069
custo	-0,287	0,082	0,427	-1,091	5,195	0,003
proplan	-0,186	0,407	-0,904	0,021	8,807	0,000
gestabc	-1,103	0,265	-0,201	-0,271	3,198	0,030
contrad	0,310	0,034	-0,052	-0,208	0,263	0,852
contsoc	-2,313	0,161	0,162	0,087	11,285	0,000
qualy_inter	0,217	0,319	-1,112	0,641	14,857	0,000
qualy_exeter	0,300	0,416	-0,531	-1,010	8,857	0,000
tecnologia	-0,173	0,592	-0,998	-0,658	20,981	0,000
Estrutura	0,438	0,448	-0,953	-0,388	12,144	0,000
Ad_satisfacion	0,265	0,224	-0,498	-0,171	2,237	0,093
Amb_ai	0,324	0,365	-0,327	-1,195	8,249	0,000
Amb_ac	-0,076	0,483	-0,542	-1,111	11,576	0,000
Amb_ad	-0,893	0,315	-0,167	-0,675	4,195	0,009
Amb-ah	0,437	0,297	-0,289	-1,015	5,484	0,002

As empresas do segundo cluster não apresentam uma estratégia claramente definida, utilizam o planejamento orçamentário para o gerenciamento das operações, com auxílio da contabilidade societária. Também se utilizam dos artefatos qualitativos internos e externos com forte influência da tecnologia da informação. A estrutura é divisional, com o ambiente podendo ser considerado complexo. Novamente, relaxando o nível de significância para a análise do desempenho para 90%, é possível identificar associação positiva com o mesmo.

O terceiro fator é representado por empresas com foco no custo e utilização de contabilidade societária para o processo decisório. Não foi possível encontrar outras associações para esse fator. Entretanto, considerando o nível de significância de 90%, o desempenho apresenta-se desfavorável. As empresas do último fator utilizam a diferenciação como estratégia e também a velocidade na distribuição de seus produtos

(para o nível de significância de 90%). Os artefatos quantitativos não possuem destaque e a empresa utiliza somente os artefatos qualitativos para avaliação interna. Não por acaso, para o nível de significância de 90%, os resultados apresentam-se desfavoráveis.

4.8 Validação e perfil dos agrupamentos

Os perfis dos agrupamentos das empresas industriais e comerciais e de serviços estão resumidos nos Quadros 9 e 10 que apresentam a combinação das variáveis em análise, bem como os estudos que validam a pesquisa empírica em questão. Destaca-se, nas empresas pesquisadas o fato das organizações que obtiveram desempenho superior, quando comparado aos seus concorrentes, possuíam uso intenso do processo de planejamento, independente do setor da economia onde atuam. O uso de artefatos qualitativos do SCG também apresentou-se intenso para as empresas com desempenho superior. Entretanto, enquanto as empresas comerciais e de serviços que tiveram desempenho superior, utilizam artefatos contemporâneos de contabilidade, as empresas industriais, tendem a utilizar tanto artefatos tradicionais, quanto artefatos contemporâneos.

Quadro 9 – Perfis dos agrupamentos para empresas comerciais e de serviços

Variáveis	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4	Cluster 5	Cluster 6
Aderência à teoria	Alta	Alta	Alta	Alta	Alta	Alta
Tamanho da amostra	16	13	4	7	5	10
Ambiente	Diversificado	Calmo	Incerto e hostil	Hostil e complexo	Hostil e complexo	Diversificado
Tecnologia da Informação	Intensa	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa	Baixa
Estratégia	Diferenciação	Indefinida	Diferenciação	Custo	Custo e diferenciação	Diferenciação
Estrutura	Funcional	Funcional	Divisional	Divisional	Divisional	Divisional
Artefatos do SCG	Alto uso	Médio	Alto	Baixo	Alto	Médio
Desempenho organizacional	Alto	Alto	Baixo	Nulo	Baixo	Nulo
Teorias consistentes	Hyvönen, (2008) e Donaldson (1999)	Chenhall, (2003)	Baines e Langfield-Smith (2003)	Baines e Langfield-Smith, (2003)	Baines e Langfield-Smith (2003)	Chenhall (2003)

O ambiente das empresas comerciais e de serviços pode ser considerado hostil, complexo e diversificado, com baixa utilização de tecnologia da informação, com predominância da estratégia de diferenciação e estrutura organizacional divisional. A utilização dos artefatos do SCG pode ser considerada média e o desempenho organizacional é considerado baixo pelos principais acionistas.

Destaca-se as diferenças do relacionamento com as variáveis das empresas que obtiveram alto desempenho. Enquanto o Cluster 1 atua em um ambiente diversificado, com intenso uso de tecnologia da informação e alto uso do SCG, o Cluster 2 é formado por empresas que atuam em um ambiente calmo, com moderada utilização de tecnologia da informação e médio uso dos artefatos do SCG. Essas diferenças entre as características também podem ser observadas nos demais Clusters e indicam a validade dos preceitos da teoria da contingência de adequação da empresa aos fatores contingenciais e a sua influência no desempenho organizacional (BURNS e STALKER, 1961 e DONALDSON, 1999 e 2001).

Quadro 10 – Perfis dos agrupamentos para empresas industriais

Variáveis	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Cluster 4
Aderência à teoria	Alta	Alta	Alta	Alta
Tamanho da amostra	4	37	16	8
Ambiente	Hostil e incerto	Complexo e incerto	Calmo	Calmo
Tecnologia da Informação	Baixa	Alta	Baixa	Baixa
Estratégia	Velocidade e giro	Indefinida	Custo	Diferenciação e velocidade distribuição
Estrutura	Funcional	Funcional	Indefinida	Indefinida
Artefatos do SCG	Baixo uso	Alto uso	Baixo uso	Média utilização
Desempenho organizacional	Alto	Alto	Baixo	Baixo
Teorias consistentes	Chenhall (2003)	Hyvönen (2008)	Chenhall e Langfield-Smith (1998)	Baines e Langfield-Smith (2003)

Nas empresas industriais o ambiente é indefinido, variando do calmo ao incerto, com baixa utilização de tecnologia da informação, a estratégia é bastante diversificada entre os grupos. A estrutura é funcional e a utilização dos artefatos do SCG pode ser considerada média. Entretanto, ao contrário das empresas comerciais e de serviços, o desempenho pode ser considerado médio pelos principais acionistas. Analisando as empresas que obtiveram alto desempenho (*Clusters 1 e 2*), destaca-se o fato de o grupo 1 atuar em um ambiente hostil, com baixo uso dos artefatos, enquanto que o grupo 2, atuando em um ambiente complexo, faz alto uso do SCG, com reflexos positivos no desempenho organizacional.

4.9 Confirmação das Hipóteses Estabelecidas pela Tese

Nessa seção, faz-se um resgate das hipóteses estabelecidas e dos resultados encontrados. É importante destacar a influência dos fatores contingenciais no desenho do SCG das empresas pesquisadas e a influência dos diferentes arranjos (*fit*) no desempenho organizacional. O Quadro 11 apresenta as hipóteses e os resultados obtidos, considerando-se dois grupos distintos, classificados de acordo com o setor da economia.

Quadro 11 – Validação das hipóteses da Tese

Hipóteses	Resultado
H ₁ : O fator contingencial externo ambiente possui associação com os fatores contingenciais internos da organização.	Validada
H ₂ : O fator contingencial ambiente possui associação direta com os artefatos do sistema de controle gerencial.	Validada para as empresas comerciais e de serviços
H ₃ : Os fatores contingenciais internos possuem associação com os artefatos do sistema de controle gerencial da organização.	Validada
H ₄ : O SCG possui associação com o desempenho organizacional	Validada

5. CONCLUSÕES

O objetivo dessa pesquisa foi identificar os relacionamentos entre as variáveis contingenciais internas e externas com o sistema de controle gerencial da organização e o relacionamento deste com o desempenho organizacional. A pesquisa foi desenvolvida com 120 empresas brasileiras de grande porte e teve como principais respondentes os responsáveis pela controladoria das organizações.

Para alcançar o objetivo proposto, em um primeiro momento, as quatro hipóteses estabelecidas pela tese, derivadas da questão de pesquisa, foram testadas e rejeitadas para um grupo único, formado pelas 120 empresas constantes da amostra. Entretanto, após a divisão da amostra em dois grupos distintos: indústrias e empresas comerciais e prestadoras de serviço, foi possível aceitar as hipóteses que foram testadas, ou seja, os principais resultados do trabalho atendem aos objetivos da pesquisa, sendo:

1. A **hipótese 1** teve por objetivo verificar a associação entre o fator contingencial ambiente e os fatores contingenciais internos da organização. Considerando um grupo único de empresas, a hipótese não foi validada. Entretanto, separando as empresas nos dois grupos distintos, foi possível constatar que o ambiente influencia diretamente os fatores contingenciais internos à empresa tratados na pesquisa (estrutura, ciclo de vida organizacional, estratégia e tecnologia da informação). Entretanto, a influência no estágio do CVO se mostrou insignificante, contrariando os achados de trabalhos anteriores (MOORES e YUEN, 2001; SILVOLA, 2007, dentre outros).

2. A **hipótese 2** teve por objetivo verificar a associação direta do ambiente com o SCG da organização. Considerando um grupo único de empresas, a hipótese foi rejeitada. Entretanto, considerando os dois grupos distintos por setor, foi possível constatar influência direta do ambiente nos atributos do SCG para as empresas comerciais e de serviços. Entretanto, essa influência não foi constatada para as empresas industriais.

3. A **hipótese 3** teve por objetivo verificar a associação direta entre os fatores contingenciais internos e o SCG da organização. Novamente, a hipótese foi rejeitada,

considerando um grupo único de empresas, e aceita quando a análise considerou dois grupos distintos. Dessa forma, foi possível verificar a influência dos fatores contingenciais internos nos atributos do SCG, sendo que o fator CVO mostrou-se insignificante para os dois grupos. É importante ressaltar que a metodologia de pergunta direta apresentou os mesmos resultados do que se fosse utilizado o modelo proposto por Lester, Parnell e Carraher (2003). Ou seja, aparentemente, o CVO é um fator contingencial que não possui influência nos atributos do SCG das empresas pesquisadas. É necessário ressaltar que a homogeneidade do grupo quanto ao estágio do CVO afeta uma melhor análise do modelo de Lester, Parnell e Carraher (2003) e o teste da adequação da pergunta direta para empresas brasileiras.

4. A **hipótese 4** teve por objetivo testar a associação dos artefatos do SCG com o desempenho organizacional. Considerando um único grupo, a hipótese foi rejeitada. Entretanto, considerando dois grupos distintos, a hipótese foi aceita, sendo que para as empresas comerciais e prestadoras de serviço verificou-se também uma influência direta dos fatores contingenciais internos no desempenho organizacional, o que demandou um ajuste do modelo inicial proposto, porém sem influência na validação da hipótese 4.

Após a validação das hipóteses para os dois grupos distintos, foram formados arranjos entre as variáveis contingenciais, os atributos do SCG e o desempenho para os dois grupos de empresas. Constatou-se que existem diferentes arranjos e que estes estão associados aos fatores contingenciais e suas interações. Além disso, foi possível identificar que a combinação adequada entre as diversas variáveis pode conduzir a empresa a um melhor desempenho.

A pesquisa contribuiu para a literatura ao 1) permitir a comparabilidade dos resultados aplicados a empresas brasileiras e empresas de outros países e 2) sugerir a inclusão de novas variáveis para a mensuração do desempenho e dos fatores contingenciais internos. Com relação a este último, recomenda-se a adoção de outros modelos para captação dos construtos estratégia e CVO, pois os modelos utilizados não apresentaram a aderência esperada.

Além disso, esta tese cooperou para 3) confirmar a influência dos fatores contingenciais internos e externos à organização no desenho do SCG das empresas pesquisadas,

ratificando os achados de estudos anteriores; 4) confirmar a influência do SCG no desempenho organizacional, corroborando os achados de estudos anteriores; 5) encontrar uma associação direta entre os fatores contingenciais internos das empresas comerciais e de serviços com o desempenho organizacional, indicando a necessidade de novas pesquisas que verifiquem a real necessidade de ajustes no modelo teórico inicial proposto, e 6) estabelecer arranjos entre os fatores contingenciais, o desenho do SCG e o desempenho organizacional das empresas pesquisadas.

A pesquisa indica que as diferentes combinações entre os fatores contingenciais demandam diferentes artefatos de SCG. Nesse sentido, é possível identificar mudanças contingenciais e acelerar o processo de readaptação da empresa ao novo contexto.

Na análise dos resultados deve-se levar em conta algumas limitações: 1) os resultados baseiam-se na percepção dos gestores da área de controladoria das empresas brasileiras de grande porte e, portanto, é possível a obtenção de resultados diferentes em função da área de atuação do respondente e do porte da empresa; 2) a amostra não foi probabilística e pode não representar adequadamente a população; 3) existem outros fatores contingenciais que se relacionam com a organização e que não foram tratados na pesquisa.

Recomenda-se que sejam realizadas novas investigações com empresas de diferentes portes e em diferentes estágios do ciclo de vida organizacional. Também é possível investigar a validade dos modelos de mensuração dos construtos, especialmente dos construtos estratégia e ciclo de vida organizacional. Outra questão fundamental para o avanço da pesquisa no campo é entender o processo de utilização dos artefatos, ou seja, para grupos homogêneos como os desta pesquisa, diferenças podem ser encontradas na forma de utilização dos artefatos do SCG.

Outro aspecto importante é a análise de empresas ou grupos de empresas em cada um dos grupos identificados, com o objetivo de aprofundar o conhecimento sobre a influência dos fatores contingenciais nas escolhas e na utilização dos artefatos do sistema de controle gerencial das empresas.

REFERÊNCIAS

- ADIZES, I. Organizational passages: diagnosing and treating life cycle problems in organizations. *Organizational Dynamics*, v. 8, pp. 3-24, 1979
- ALDRICH, H. Organizations and environments. Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, 1979.
- ARNOLD, P. J. Global financial crisis: the challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 6-7, pp. 803-809, 2009.
- AUZAIR, M. S.; LANGFIELD-SMITH, K. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, v. 16, pp.399-421, 2005.
- BAIMAN, S. Agency research in management accounting: a survey. *Journal of Accounting Research*, v. 2, pp. 154-213, 1982.
- BAIMAN, S. Agency research in management accounting: a second look. *Accounting, Organizations and Society*, v. 15, p. 1-39, 1990.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, pp. 675-698, 2003.
- BAXTER, J.; CHUA, W. F. Alternative management accounting research: whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, pp. 97-126, 2003
- BHIMANI, A. (Coord.). Contemporary issues in management accounting. New York, NY. Oxford University Press Inc., 2006.
- BHIMANI, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Structure, formality and importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, v. 18, pp. 3-31, 2007
- BISBE, J.; OTLEY, D. The effects of an interactive use of control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, pp. 709-737, 2004.
- BISBE, J.; BATISTA-FOGUET, J. M; CHENHALL, R. Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 2006

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Classificação de porte de empresa. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/clientes/porte/porte.asp>. Acessado em 5 de abril de 2009.

BRUNS, W. J.; WATERHOUSE, J. H. Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, v. 13, pp. 177-203, 1975.

BURELL, G. MORGAN, G. Sociological paradigms and organizational analysis: elements of the sociology of corporate life. Inglaterra: Ashgate Publishing, 1979.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*. Vol. 11, pp. 3-25, 2000.

BURNS, T.; STALKER, G. The management of innovation. London: Tavistock, 1961.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, pp. 836-863, 2008.

CHANDLER, A. Strategy and structure. Cambridge. MA, MIT Press, 1962.

CHAPMAN, C. S. Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 22, pp. 189-205, 1997.

CHENHALL, R. H.; LANDFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 23, pp.243-264, 1998.

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

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

CHENHALL, R. (org. CHAPMAN, C.; HOPWOOD; SHIELDS). Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbook of Management Accounting Research*, v. 1, pp. 163-205, 2007

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, v. 61, pp. 16-35, 1986.

CHILD, J. Managerial and organizational factors associated with company performance, part 2: a contingency analysis. *Journal of Management Studies*, v. 12, pp. 12-27, 1975.

CHURCHILL, G. A.; LEWIS, V. The five stage of small business growth. *Harvard Business Review*, v. 6, pp. 30-50, 1983.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman, 2005

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. Métodos de pesquisa em administração. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COVALESKI, M. A.; DIRSMIRH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, v. 8, pp. 1-35, 1996.

DAFT, R.; WEICK, K. Toward a model of organizations as interpretations systems. *Academy of Management Review*, v. 9, pp. 284-285, 1984.

DAVILA, T. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organization and Society*. v. 30, p 223-248, 2005.

DECHOW, N.; GRANLUND, M.; MORITSEN, J. (org. CHAPMAN, C.; HOPWOOD; SHIELDS). Management control of the complex organization: relationships between management accounting and information technology. *Handbook of Management Accounting Research*, v. 2, pp. 625-640, 2007

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DONALDSON, L. American anti-management theories of organization: critique of paradigm proliferation. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 1995

_____. Teoria da contingência estrutural. (org. CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W R.). *Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*, v. 1, São Paulo: Atlas, 1999.

_____. The contingency theory of organizations. London, Foudations for Organizational Science – Sage, 2001.

DRAZIN, R.; VAN De VEN, A. H. Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, v. 30, PP. 514-539, 1985.

DUNK, A. S. Reliance on budgetary control, manufacturing process automation and production sub-unit performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, v. 17, pp. 185-239, 1992.

DUNK, A. S.; NOURI, H. Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*, v. 17, pp. 72-96, 1998.

ESPEJO, M. M. S. Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. *Tese de Doutorado*. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2008.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Campus, 2009.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. *Working Paper*, SSRN, 2006

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, v. 20, pp. 263-282, 2009.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Brazilian Administration Review*, v. 2, pp. 73-87, jan/jun 2005

_____. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. *Revista de Administração*, v. 41, pp. 5-17, 2006.

_____.; RELVAS, T.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R. Análise do perfil de planejamento associado ao ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. Anais do 9º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2009.

_____.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GORDON, L. A.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, v. 1, pp. 59-69, 1976.

GREINER, L. E. Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*, v. 50, pp. 322-329, 1972.

GUERRA, A. R. Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência. *Dissertação de mestrado*. São Paulo: FEA/USP, março de 2007.

HAIR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. C. Análise multivariada de dados. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALDMA, T; LÄÄTS, K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, v. 13, pp. 379-400, 2002.

HANSEN, S. C.; VAN Der STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, v. 15, pp. 415-439, 2004.

HENRI, J. F. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, v. 31, pp. 529-558, 2006.

HOPWOOD, A. G. The economic crisis and accounting: implications for the research community. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 6-7, p. 797-802, 2009

HYVÖNEN, J. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, v. 18, pp. 343-366, 2007.

HYVÖNEN, J. Linking management accounting and control systems, strategy, information technology, manufacturing technology and organizational performance of the firm in contingency framework. *Doctoral Thesis*. Faculty of Economics and Business Administration of The University of Oulu, Finland, 2008.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, p. 349-410, 2001

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F.; RANDALL, T. Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, pp. 715-741, 2003.

JOHNSON, G.; SCHOLE, K.; WHITTINGTON, R. Explorando a estratégia corporativa: textos e casos. Porto Alegre: Bookman, 2007.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. Relevance lost: the rise and fall of management accounting. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1987.

- KALLUNKI, J.; SILVOLA, H. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, v. 19, pp. 62-79, 2008.
- KHANDWALLA, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, pp. 275-285, 1972.
- KAPLAN, R. S.; ATKINSON, A. Advanced management accounting. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1989.
- KAZANJIAN, R. K.; DRAZIN, R. A stage-contingent model of design and growth for technology based new ventures. *Journal of Business Venturing*, v. 5, pp. 137-150, 1990.
- KETCHEN JR, D. J.; THOMAS, J. B.; SNOW, C. C. Organizational configurations and performance: a comparison of theoretical approaches. *Academy of Management Journal*, v. 36, n. 6, pp. 1278-1313, 1993.
- KEWLEY, T. H. Book review: industrial organization: theory and practice. *Journal of Industrial Relations*, v. 8, 2, pp. 207-208, 1966.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. Fundamentos de metodologia científica. São Paulo: Atlas, 1991.
- LANGFIELD-SMITH, K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. *Handboobk of Management Accounting Research*. Oxford, UK: Elsevier, 2007.
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. Organization and environment: managing differentiation and integration. Boston Harvard Press, 1967
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. O desenvolvimento de organizações: diagnóstico e ação. São Paulo: Edgard Blucher Ltda, 1972.
- LEE, N.; LINGS, I. Doing business research: a guide to theory and practice. London: Sage Publications Ltda., 2008.
- LESTER, D.; PARNELL, J. A. A strategic interpretation of organization life cycle. *The Journal of Applied Management and Entrepreneurship*, v. 5, pp. 14-32, 1999.
- _____; _____. CARRAHER, S. Organizational life cycle: a five-stage empirical scale. *The International Journal of Organizational Analysis*, vol. 11, n. 4, p 339-354, 2003.
- MAROCO, J. Análise estatística com utilização do SPSS. Lisboa: Silabo, 2007

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo, SP: Atlas, 2007.

McKINLEY, W.; MONE, M. A. Micro and macro perspectives in organizations theory: a tale of incommensurability. In: *The Oxford Handbook of Organization Theory: meta-theoretical perspectives 2003*. Oxford: Oxford University Press, 2003.

McKEEN, J. D.; SMITH, H. A. The relationship between information technology use and organizational performance. In (BANKER, R. D.; KAUFFMAN, R. J.; MAHMOOD, A. – Org.): *Strategic Information Technology Management: Prospectives on Organizational Growth and Competitive Advantage*. Harrisburg, Pennsylvania: Idea Group Publishing, pp. 405-444, 1993.

MERCHANT, K. Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organization and Society*, v. 9, pp. 291-307, 1984.

MILLER, D.; FRIESEN, P. Archetypes of organizational transition. *Administrative Science Quarterly*, v. 25, pp. 268-299, 1980.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum. *Strategic Management Journal*, pp. 1-25, 1982.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science Journal*, v. 30, pp. 1161-1183, 1984.

MINTZBERG, H. The structuring of organizations: a synthesis of the research. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1979.

_____. Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações. São Paulo: Atlas, 2006.

_____; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. Safári de estratégia. Porto Alegre, RS: Bookman, 2000.

_____; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MODELL, S. In defense of triangulation: a critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*, vol. 20, pp: 208-221, 2009.

_____. Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: an assessment of validity implications. *Management Accounting Research*, vol. 16, pp. 231-254, 2005.

MOORES, K. e YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, pp. 351-389, 2001.

MORGAN, G. *Imagens da organização*. São Paulo: Atlas, 2007.

NECYK, G. A. O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva do ciclo de vida. *Dissertação (Mestrado)* – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

NYAMORI, R. O.; PERERA, M. H. B.; LAWRENCE, S. R. The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*. vol. 20, pp. 62-83, 2001

OLIVEIRA, D. P. R. *Teoria geral da administração*. São Paulo: Atlas, 2008.

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, v. 16, pp. 122-149, 1978.

_____. The contingency theory of management accounting achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 5, n. 4, PP. 413-428, 1980.

_____. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, v. 5, pp. 289-299, 1994.

OYADOMARI, J. C. T. *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (visão baseada em recursos)*. *Tese de Doutorado*. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2008.

PARNELL, J. A.; CARRAHER, S. The role of effective resource utilization in strategy's impact on performance. *International Journal of Commerce and Management*, v. 11, n. 34, pp. 1-34, 2001.

PERROW, C. A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, v. 32, pp. 194-208, 1967.

PERROW, C. *Análise organizacional: um enfoque sociológico*. São Paulo: Atlas, 1972.

PORTER, M. *Competitive strategy*. New York: The Free Press, 1980.

PORTER, M. *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press, 1985.

PUGH, D. S.; HINIGS, C. R. Organizational structure: extensions and replications: The Aston Programme II. Farnborough, Hants, UK: Saxon House, 1976.

QUINN, R. E.; CAMERON K. Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence. *Management Science*, v. 29, n. 1, 1983.

RYAN, R.; SCAPENS, R.; THEOBALD, M. Research method and methodology in finance and accounting. London: Thomson Learning, 2000.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, v. 5, pp. 301-321, 1994.

SCAPENS, R. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, Vol. 38, p. 1-30, 2006.

SEBRAE. Critérios de Classificação do Porte da Empresa. Disponível em <http://www.sebrae.com.br/br/aprendasebrae/estudosepesquisas.asp>. Acessado em 5 de abril de 2009.

SHARMA, D. S. The differential effect on environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research*, v. 13, PP. 101-130, 2002.

SILVA, J. P. Gestão e análise de risco de crédito. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVOLA, H. Investor, management accounting information and the organizational life-cycle. Tese de Doutorado apresentada ao Department of Accounting and Finance. University of Oulu, Finland, 2007

SILVOLA, H. Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm? *Advances in Accounting*, vol. 24, pp. 128-138, 2008.

SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, v. 12, pp. 357-374, 1987.

SOUTES, D. O. Uma investigação do uso de artefatos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. *Dissertação (Mestrado)*. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 2006.

TEIXEIRA, S. Gestão das organizações. Alfragide: editora McGraw Hill, 1988.

THOMPSON, J. D. Organizations in action. New York: McGraw Hill, 1967.

TILLEMA, S. Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, v. 16, pp. 101-129, 2005.

VAN Der STEDE, W. A. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 25, pp. 609-622, 2000.

_____.; YOUNG, S. M.; CHEN, C. X. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: the case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 30, pp. 655-684, 2005.

WICKRAMASINGHE, D.; ALAWATTAGE, C. Management accounting change: approaches and perspectives. New York, NY: Routledge, 2007.

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, pp. 757-788, 2007.

WOOD JR, T. Novas configurações organizacionais: pesquisa exploratória empírica sobre organizações locais. Escola de Administração de Empresas, Núcleo de Pesquisas e Publicações. São Paulo: FGV, 2001.

WOODWARD, J. Industrial organization: theory and practice. London: Oxford Unity Press, 1965.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. Administração estratégica: conceitos. São Paulo: Atlas, 2007.

YOUNG, S. M.; SELTO, F. H. New manufacturing practices and cost management: a review of the literature and directions for research. *Journal of Accounting Literature*, 10, 265-97, 1991.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – CARTA DE APRESENTAÇÃO

São Paulo, maio de 2009.

Prezado (a):

No ano de 2007, você foi convidado a participar de uma pesquisa realizada pelo Laboratório de Pesquisas sobre Práticas. Os primeiros resultados já foram disponibilizados e você pode acessá-los gratuitamente no nosso site (**site: <http://www.eac.fea.usp.br/eac/lppg/>**). Como mais uma etapa de nosso projeto, estamos preocupados em acompanhar a evolução das práticas gerenciais das empresas brasileiras. Com esse objetivo, um de nossos pesquisadores está desenvolvendo sua Tese de Doutorado no do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FEA/USP, sob a orientação do Prof. Dr. Fábio Frezatti (Coordenador do Laboratório).

A pesquisa tem por objetivo identificar as características do sistema de contabilidade gerencial das empresas brasileiras em função: (i) do ambiente de atuação; (ii) da estratégia utilizada; (iii) do tipo de tecnologia da informação; e (iv) do estágio do ciclo de vida. Esse trabalho é relevante e pode contribuir para a melhoria de desempenho das empresas que atuam no Brasil ao identificar quais são as práticas gerenciais adotadas por aquelas que apresentam melhor desempenho.

A participação é voluntária e você pode responder o questionário a qualquer momento, até o próximo dia 15 de junho. O tempo médio para resposta é de 20 minutos. É importante ressaltar que, uma vez iniciado o seu preenchimento, é necessário terminá-lo. Ou seja, não é possível complementá-lo posteriormente. Ao participar da pesquisa você estará contribuindo para a melhoria do conhecimento e receberá os artigos decorrentes da mesma. Os resultados serão tratados de forma agregada, mantendo-se sigilo sobre a identidade e informações individuais dos pesquisados e das empresas.

O questionário da pesquisa encontra-se disponível no endereço eletrônico:

<https://fs12.formsite.com/Frezatti/junqueiratese/secure_index.html>

Caso tenha dúvidas no preenchimento ou necessite de esclarecimentos, por favor, entre em contato com Emanuel Junqueira pelo e-mail: ejunqueira@usp.br ou com Antônio Moraes pelo telefone: (11) 3091-5820, ramal 229.

Ao completar o questionário e como forma de agradecer a sua colaboração, você estará apto a concorrer a 3 Ipod Shufle. Caso queira concorrer, basta responder a última pergunta do questionário. Em breve estaremos enviando os números e a data para o sorteio pela Loteria Federal.

Agradecemos a especial atenção e aguardamos sua valiosa colaboração.

Emanuel Rodrigues Junqueira
Doutorando em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Laboratório de Práticas Gerenciais
FEA/USP

APÊNDICE 2 - QUESTIONÁRIO

Características do Sistema de Contabilidade Gerencial das empresas no Brasil

Prezado Colaborador, Sua participação é extremamente importante para o mapeamento das práticas de contabilidade gerencial no Brasil. Conforme destacamos anteriormente, o tempo médio para responder o questionário é de 15 a 20 minutos. Em hipótese alguma você ou a sua empresa serão identificados. Considerando que, uma vez iniciado o questionário, ele deverá ser concluído, solicitamos que planeje o melhor horário para respondê-lo. Mais uma vez, **MUITO OBRIGADO!**

Variável Estratégia

(Adaptado de Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Chenhall, 2005; e Porter, 1980 e 1985)

Questão 1 – Indique a importância de cada um dos itens a seguir de acordo com as prioridades estratégicas de sua empresa (Utilize uma escala de: 1 para **POUCO IMPORTANTE** até 7 **MUITO IMPORTANTE**):

a) Fornecer produtos de baixo custo	1	2	3	4	5	6	7
b) Fornecer produtos diferenciados	1	2	3	4	5	6	7
c) Fornecer uma ampla variedade de produtos	1	2	3	4	5	6	7
d) Fornecer produtos de baixo preço	1	2	3	4	5	6	7
e) Modificar o design e introduzir novos produtos rapidamente	1	2	3	4	5	6	7
f) Modificar rapidamente o volume e/ou <i>mix</i> de produtos oferecidos	1	2	3	4	5	6	7
g) Realizar entregas rápidas	1	2	3	4	5	6	7
h) Fornecer um serviço efetivo de pós-venda	1	2	3	4	5	6	7
i) Possuir um canal de distribuição amplo e/ou capacidade de disponibilizar rapidamente o produto para os clientes	1	2	3	4	5	6	7
j) Customizar os produtos e serviços às necessidades dos clientes	1	2	3	4	5	6	7

Variável Ambiente de Atuação

(Adaptado de Mintzberg, 2000)

O ambiente de atuação envolve todas as variáveis externas à organização. Quando você pensar sobre o ambiente de atuação da organização, pense nas variáveis que podem ter algum efeito na forma como a organização atua, como por exemplo: (i) clientes; (ii) fornecedores; (iii) concorrentes; (iv) mercado financeiro; (v) sistema político; (vi) regulação de mercado, dentre outros.

Questão 1 – Indique o nível de INCERTEZA do ambiente de atuação da organização. Para sua resposta, faça uma análise do nível de estabilidade de variáveis como: (a) governo, (b) economia, (c) demanda dos clientes, (d) oferta dos fornecedores, (e) exigências dos clientes por inovação, dentre outros.

De 1(ambiente totalmente estável) até 7 (ambiente extremamente dinâmico e imprevisível) 1 2 3 4 5 6 7

Questão 2 – Indique o nível de COMPLEXIDADE do ambiente de atuação da organização. A complexidade está relacionada tanto ao número de fatores/variáveis do ambiente (destacadas no início do Bloco) que impactam a organização, quanto a interdependência entre esses fatores.

De 1(ambiente extremamente simples) até 7 (ambiente extremamente complexo) 1 2 3 4 5 6 7

Questão 3 – Indique o nível de DIVERSIDADE do ambiente de atuação da organização. Para sua classificação, considere o portfólio de produtos, a quantidade de fornecedores, clientes e mercados onde a empresa atua.

De 1(ambiente pouco diversificado) até 7 (ambiente extremamente complexo) 1 2 3 4 5 6 7

Questão 4 – Indique o nível de HOSTILIDADE do ambiente de atuação da organização. Considere que um ambiente calmo possui baixa complexidade e baixa incerteza enquanto que o ambiente extremamente hostil é exatamente o oposto.

De 1(ambiente extremamente calmo) até 7 (ambiente extremamente hostil) 1 2 3 4 5 6 7

Variável Tecnologia da Informação

(Adaptado de Hyvönen, 2007; Espejo, 2008)

Questão 1 – A questão a seguir está relacionada às características da tecnologia da informação empregada pela organização. Utilize uma escala de: 1 para **POUCA UTILIZAÇÃO** até 7 **UTILIZAÇÃO INTENSA**. Marque **NP** na hipótese de não possuir ou utilizar:

- | | | | | | | | | |
|---|----|---|---|---|---|---|---|---|
| a) <i>E-commerce</i> – Vendas dos produtos e serviços pela internet | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| b) CRM – Gerenciamento da relação com o cliente | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| c) SCM – Gerenciamento da cadeia de suprimentos | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| d) EDI – Troca de dados de forma eletrônica | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| e) ERP – Sistema integrado de gestão | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| f) JIT – Gestão <i>just-in-time</i> | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| g) TQM – Gestão da qualidade total | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

Avaliação de Desempenho

Adaptado de Guerra (2007) e Oyadomari (2008)

1) Assinale a importância de cada um dos quesitos abaixo para o desempenho de sua organização. De 1 (nenhuma importância) até 7 (extremamente importante)

- a) Vendas/Faturamento
- b) Market-share
- c) Margem de lucro
- d) Retorno sobre o patrimônio líquido
- e) Índice de satisfação dos clientes
- f) Retorno sobre o investimento
- g) Medidas não financeiras (qualitativas) de avaliação do desempenho

2) Agora, para cada um dos índices da questão anterior, compare o desempenho de sua organização com o desempenho dos principais concorrentes nos últimos 3 anos. De - 3 (muito inferior aos principais concorrentes) até + 3 (muito superior aos principais concorrentes) . Marque 0 (zero) na hipótese de o desempenho ser igual aos dos concorrentes.

- a) Vendas/Faturamento
- b) Market-share
- c) Margem de lucro
- d) Retorno sobre o patrimônio líquido
- e) Índice de satisfação dos clientes
- f) Retorno sobre o investimento
- g) Medidas não financeiras (qualitativas) de avaliação do desempenho

3) Qual é o nível de satisfação dos principais acionistas/proprietários com o desempenho da organização nos últimos 3 anos (utilize os critérios de avaliação de sua organização para a análise).

- De 1 (completamente insatisfeitos) até 7 (totalmente satisfeitos)

Variável Estrutura

(Adaptado de Baines e Langfield-Smith, 2003)

Questão 1 – A questão a seguir está relacionada à estrutura organizacional. Utilize uma escala de: 1 para **POUCA UTILIZAÇÃO** até 7 **UTILIZAÇÃO INTENSA**. Marque **NP** na hipótese de não possuir ou não utilizar:

- | | | | | | | | | |
|--|----|---|---|---|---|---|---|---|
| a) Estrutura estimula a execução de tarefas por equipes de trabalho | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| b) Estrutura possibilita a execução de tarefas por equipes multifuncionais de trabalho | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| c) Programas de treinamento/qualificação de gestores | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| d) Programas de treinamento/qualificação de empregados | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| e) Estrutura estimula a gestão participativa | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| f) Estrutura possui poucos níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| g) Estrutura é flexível e permite uma rápida adaptação às mudanças no mercado | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| h) Estrutura é funcional (áreas/departamentos especializados para cada atividade) | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| i) Estrutura é divisional (uma mesma atividade sendo executada em diferentes divisões) | NP | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

Variável Ciclo de Vida Organizacional

(Adaptado de Lester, Parnell e Carraher, 2003)

As questões a seguir estão relacionadas com o ciclo de vida organizacional

Questão 1 – Classifique a sua empresa quanto ao porte em relação aos principais concorrentes.

De 1(pequeno porte) até 7 (líder no principal mercado em que atua) 1 2 3 4 5 6 7

Questão 2 – Classifique a sua empresa quanto à estrutura organizacional.

De 1(extremamente simples) até 7 (extremamente complexa) 1 2 3 4 5 6 7

Questão 3 – Classifique a sua empresa quanto ao tipo de sistema de informação utilizado.

De 1(extremamente simples) até 7 (extremamente complexo) 1 2 3 4 5 6 7

Questão 4 – Classifique a sua empresa quanto a estrutura de poder.

De 1(concentrado no proprietário) até 7 (pulverizado entre os gestores dos diversos níveis hierárquicos) 1 2 3 4 5 6 7

Questão 5 – Classifique a sua empresa quanto ao processo decisório.

De 1(centralizado na alta administração) até 7 (totalmente descentralizado) 1 2 3 4 5 6 7

Questão 6 – Classifique a sua empresa quanto ao estilo de gestão.

De 1(altamente rígido) até 7 (altamente flexível) 1 2 3 4 5 6 7

Questão 7 – Os estágios do ciclo de vida organizacional podem ser classificados da mesma forma que a classificação feita pela biologia. Em qual estágio você acredita que a sua empresa se encontra? Essa classificação deve levar em consideração fatores como: (i) estrutura organizacional; (ii) tempo de atuação; (iii) práticas gerenciais adotadas; (iv) estilo de gestão; (v) forma de distribuição do poder na organização; (vi) características do sistema de informações; (vii) porte; (viii) faturamento, dentre outros. Por exemplo, uma grande multinacional que acaba de se instalar no país já pode começar suas atividades na fase de maturidade, pois possui práticas gerenciais, estilo de gestão, níveis de descentralização, dentre outros, que permitem classificá-la como tal.

Variável Artefatos do Sistema de Controle Gerencial

(Adaptado de Chenhall e Langfield-Smith, 1998 e Chenhall, 2005)

Questão 1 – As questões a seguir estão relacionadas aos artefatos e indicadores financeiros utilizados. Assinale o nível de utilidade (Utilize uma escala de: 1 para **POUCO ÚTIL** até 7 **ESSENCIAL**). **Atenção!** Na hipótese da sua empresa não possuir o artefato, marque NP (não possui)..

a) Planejamento estratégico formal	NP	1	2	3	4	5	6	7
b) Técnicas de orçamento de capital (valor presente líquido, TIR, <i>payback</i> , ROI, etc).	NP	1	2	3	4	5	6	7
c) Gerenciamento por projeto	NP	1	2	3	4	5	6	7
d) Orçamento	NP	1	2	3	4	5	6	7
e) custeio por absorção	NP	1	2	3	4	5	6	7
f) ABC – Custeio baseado em atividades	NP	1	2	3	4	5	6	7
g) ABM – Gestão baseada em atividades	NP	1	2	3	4	5	6	7
h) Custeio variável	NP	1	2	3	4	5	6	7
i) Custeio alvo (custo meta, <i>target costing</i>)	NP	1	2	3	4	5	6	7
j) Análise custo/volume/lucro	NP	1	2	3	4	5	6	7
k) Análise do ciclo de vida do produto	NP	1	2	3	4	5	6	7
l) Análise da lucratividade do produto	NP	1	2	3	4	5	6	7
m) Análise de medidas econômicas de desempenho (EVA, lucro residual, ou outra medida econômica)	NP	1	2	3	4	5	6	7
n) Análise da cadeia de valor	NP	1	2	3	4	5	6	7
o) Balanced scorecard ou outra ferramenta que incorpore medidas balanceadas (financeiras e não-financeiras) de desempenho	NP	1	2	3	4	5	6	7
p) Demonstrações contábeis básicas adaptadas às necessidades dos gestores	NP	1	2	3	4	5	6	7

Questão 2 – As questões a seguir estão relacionadas aos artefatos e indicadores não financeiros utilizados. Assinale o nível de utilidade (Utilize uma escala de: 1 para **POUCO ÚTIL** até 7 **ESSENCIAL**). **Atenção!** Na hipótese da sua empresa não possuir o artefato, marque NP (não possui).

a) Pesquisa de satisfação dos clientes	NP	1	2	3	4	5	6	7
b) Avaliação dos fornecedores	NP	1	2	3	4	5	6	7
c) Market share	NP	1	2	3	4	5	6	7
d) Índice de satisfação dos empregados	NP	1	2	3	4	5	6	7
e) Índice do tempo médio de retenção de funcionários	NP	1	2	3	4	5	6	7
f) Avaliação do desempenho por equipes de trabalho	NP	1	2	3	4	5	6	7
g) Benchmarking interno (práticas de outras áreas/unidades da organização)	NP	1	2	3	4	5	6	7
h) Benchmarking externo (práticas dos concorrentes e de outras empresas que se destacam).	NP	1	2	3	4	5	6	7

Informações Sobre a Empresa e o Respondente

EMPRESA

1) Nome da empresa: Atenção! Você pode optar por deixar essa opção em branco. Entretanto, para validarmos as suas respostas, é fundamental que responda as demais questões do bloco. Obrigado.

* 2) Qual é a faixa que corresponde ao número de funcionários de sua empresa?

* 3) Qual a faixa que corresponde ao faturamento (Receita Bruta em R\$) anual de sua empresa?

* 4) Quantos anos tem a organização (no caso de controlada, informar a idade do grupo empresarial ou controladora)?

* 5) Qual é o principal setor de atuação da empresa?

Comércio
Prestação de serviços
Indústria

* 6) Qual é o principal ramo de atuação de sua empresa?

Agricultura
Aviação civil
Alimentação e bebidas
Automotivo
Bancos e seguradoras
Construção civil
Elétrico
Químico e petroquímico
Mineração e siderurgia
Telecomunicações
Outros (favor especificar):

RESPONDENTE

* 1) Qual a sua faixa etária?

* 2) Sexo:

* 3) Qual o seu cargo/função na empresa?

Conselheiro
Contador
Controller
Diretor financeiro
Estagiário
Gerente financeiro
Responsável pela relação com investidores
Presidente

Outros (favor especificar):

* 4) Há quanto tempo trabalha na empresa?

* 5) Qual é o seu tempo de experiência na área de contabilidade gerencial e controladoria (caso já tenha trabalhado na área anteriormente, mencione o tempo total)?

6) Dados pessoais: lembramos que essa resposta é apenas para o nosso controle e para que possamos validar os achados da pesquisa. Lembramos mais uma vez que EM HIPÓTESE ALGUMA sua EMPRESA ou VOCÊ serão identificados.

* Nome

Sobrenome

Telefone para contato:

* Email

7) Deseja participar do sorteio do Ipod Shufle? Caso responda que sim, ao final da aplicação dos questionários, iremos enviar os números para você concorrer ao sorteio.

Muito Obrigado!