



Enfoque: Reflexão Contábil
ISSN: 1517-9087
ISSN: 1984-882X
msrodrigues@uem.br
Universidade Estadual de Maringá
Brasil

Influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho: um estudo empírico em empresas industriais paranaenses

Panosso, Alceu; Espejo, Márcia Maria dos Santos Bortolocci; Camacho, Reinaldo Rodrigues; Abbas, Katia

Influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho: um estudo empírico em empresas industriais paranaenses

Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 39, núm. 2, 2020

Universidade Estadual de Maringá, Brasil

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307164513001>

DOI: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i2.43117>

Influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho: um estudo empírico em empresas industriais paranaenses

Influence of strategic priorities in the adoption of managerial control tools and performance: an empirical study in industrial companies of Paraná

Alceu Panoso

Universidade Estadual de Maringá, Brasil

alpanosso@gmail.com

 <http://orcid.org/0000-0002-5679-5880>

DOI: <https://doi.org/10.4025/efoque.v39i2.43117>

Redalyc: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307164513001>

Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo

Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul,

Brasil

marcia.bortolocci@ufms.br

 <http://orcid.org/0000-0002-9081-781X>

Reinaldo Rodrigues Camacho

Universidade Estadual de Maringá, Brasil

rrcamacho@uem.br

 <http://orcid.org/0000-0003-2771-9376>

Katia Abbas

Universidade Estadual de Maringá, Brasil

kabbas@uem.br

 <http://orcid.org/0000-0002-6099-3206>

Recepção: 01 Junho 2018

Corrected: 27 Março 2019

Aprovação: 24 Junho 2019

RESUMO:

O objetivo deste estudo é investigar a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses. Como suporte à análise dos dados foi desenvolvida uma revisão de literatura versando sobre prioridades estratégicas, essencialmente consubstanciadas em Porter (1989), estudos sobre estratégia organizacional e ferramentas de controle gerencial. Para uma amostra válida de 149 empresas cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP), os dados foram obtidos por meio de questionário (Apêndice) estruturado cujas questões buscaram captar as prioridades estratégicas e foram elaboradas em escala de 1 a 10 pontos, e sua análise foi desenvolvida por meio de regressão logística. Pela análise dos resultados foi possível perceber a importância das prioridades estratégicas para o gerenciamento das empresas e verificou-se que tanto a prioridade estratégica de diferenciação como a de custo, tiveram influências no desempenho das empresas. As prioridades estratégicas de diferenciação demonstraram influência no uso de três ferramentas de controle gerencial: o orçamento, a análise custo/volume/lucro e o balanced scorecard. A prioridade estratégica de liderança de custo demonstrou influência em duas ferramentas: gestão ABM e a análise de medidas econômicas de desempenho.

PALAVRAS-CHAVE: Estratégias organizacionais, Prioridades estratégicas, Ferramentas de controles gerenciais, Desempenho.

ABSTRACT:

The objective of this paper is to investigate the influence of the strategic priorities in the adoption of management control tools and performance of Paraná industrial companies. To support the data analysis was carried out a literature review dealing about strategic priorities, essentially embodied in Porter (1989), studies on organizational strategy and management control tools. For a valid sample of 149 companies registered in Federation of Industries of Paraná State, the data were obtained through a structures questionnaire whose questions sought to capture the strategic priorities and were elaborated on a scale of 1 to 10 points, and their analysis was developed through logistic regression. The strategic priorities for the management of companies and

it was found that both the strategic priority of differentiation as of cost, had influences on business performance. The strategic priorities of differentiation showed that there was influence on the use of three management control tools: the budget, cost-volume-profit analysis and the Balanced Scorecard. The strategic priority of cost leadership showed influence on two tools: activity-based management (ABM) and the analysis of economic measures of performance; and cost leadership in both tools, the ABM management and analysis of economic measures of performance.

KEYWORDS: Organizational Strategies, Strategic Priorities, Management Control Tools, Performance.

1 INTRODUÇÃO

A competição enfrentada pelas empresas vem causando problemas para que estas possam se desenvolver num cenário que exige eficiência, tecnologia, produtividade, qualidade dos produtos, entre outros aspectos que causam dificuldades no gerenciamento dos negócios. Neste contexto Fleury e Fleury (2011) apresentam que a passagem de um regime de mercado vendedor para comprador, a globalização da produção e o advento da economia baseada em conhecimento, são ondas de mudanças que impactam as empresas atualmente.

É possível perceber a necessidade de se estabelecer estratégias, tanto para grandes como para pequenas e médias empresas, e dar atenção para o sistema produtivo, assim como para demais transações, envolvendo o aspecto financeiro e não financeiro, estando relacionado com a estrutura interna e externa da empresa. Dessa forma, Stern e Deimler (2006) argumentam que inovações, mudanças e a gestão estratégica são as principais ferramentas que podem ser utilizadas quando se pretende buscar uma vantagem competitiva. Porter (1989, p. 1) infere que “a estratégica competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência”. Já, Black e Boal (1994) comentam que para conquistar e manter uma vantagem competitiva sustentável por intermédio da gestão estratégica, é necessária a interação de recursos envolvendo a estrutura interna e externa da empresa.

No mercado atual é possível perceber a preocupação dos gestores em trabalhar sempre em busca de lucratividade, tendo em vista que qualquer empreendimento necessita que seus negócios sejam lucrativos para garantir um desenvolvimento sustentável e o crescimento da entidade. Nesse sentido, Porter (1989) relata que pela estratégia competitiva pode-se estabelecer uma posição de lucratividade e sustentabilidade contra as forças determinadas por uma concorrência, onde a estratégia utiliza-se de cinco fatores determinados como forças de mercado tais como: entrantes potenciais como uma ameaça, poder de negociação dos fornecedores, poder de negociação dos clientes, ameaça de serviços ou produtos substitutos e, concorrência. Porter comenta também que as estratégias genéricas para o alcance do desenvolvimento sustentável são: liderança em custo (preços menores que o mercado); diferenciação (produtos ou serviços); e enfoque (atender as necessidades do público alvo, custos + diferenciação).

Assim, o presente estudo procurou se ater às estratégias de Porter, embora haja diversos autores que tratam sobre o assunto. Com relação aos fatores determinados por Porter no que tange a diferenciação do produto, nesta pesquisa destacam-se como prioridades estratégicas, a qualidade, o suporte ao cliente, a imagem da marca, a pesquisa e desenvolvimento, as características únicas de produtos e serviços, e no que se refere ao custo do produto a prioridade estratégica preço de venda.

Considerando a competição acirrada entre as empresas, a necessidade de se estabelecer estratégias e o cenário de crise econômica brasileira, é relevante investigar se as prioridades estratégicas, combinadas com o uso de ferramentas de controle gerencial tendem a produzir melhor performance. Diante deste problema, destaca-se a seguinte pergunta da pesquisa: Qual a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses?

O objetivo geral deste estudo é investigar a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses.

A teoria de base utilizada é da Contingência como suporte aos fatores contingenciais estudados, tais como: as prioridades estratégicas e suas influências no desempenho das organizações em estudos. Considera-se no estudo o desempenho percebido pelo gestor, obtido através de questionário.

Além desta introdução o trabalho apresenta mais quatro seções. A fundamentação teórica versa sobre prioridades estratégicas, estudos sobre estratégia organizacional, ferramentas de controle gerencial, estudos sobre ferramentas de controle gerencial e teoria da contingência. A metodologia apresenta as técnicas da pesquisa e a coleta de dados, seguida da apresentação e análise do resultado e, por fim, a conclusão e recomendações para futuros estudos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PRIORIDADES ESTRATÉGICAS

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

2.1.1 Qualidade

A qualidade é uma preocupação das empresas, de forma geral, no sentido de buscar vantagem competitiva com relação aos concorrentes. Ao se desenvolver um produto ou desempenhar um serviço deve-se preocupar com os aspectos e características dos mesmos, pois é necessário satisfazer os clientes tanto na compra como no uso dos mesmos, haja vista que os clientes estão se tornando cada vez mais intolerantes quanto à má qualidade (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004).

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

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

desempenho: refere-se às características operacionais básicas do produto. Evitar filas de espera com a velocidade do atendimento;

características: uma segunda dimensão da qualidade, trata-se de uma característica secundária como suplemento do funcionamento básico do produto;

confiabilidade: reflete o funcionamento de um produto e possibilidades de falhas;

conformidade: projetos e características operacionais de acordo com padrões pré-estabelecidos;

durabilidade: medida da vida útil de um produto, considerando dimensões econômicas e técnicas;

atendimento: rapidez no atendimento, cortesia, assistência técnica, pontualidade no atendimento às chamadas, preocupação em resolver os problemas e melhorar as relações com os consumidores;

estética: qualidade sobre a percepção do usuário (som, sabor ou cheiro), combinações de atributos que melhor atenda a preferência do consumidor;

qualidade percebida: durabilidade do produto, imagens da marca, propagandas e os nomes da marca são bases de comparações para se perceber a qualidade de um produto.

Existem padrões internacionais de qualidade, entre eles a Organização Internacional para Padronização (ISO), a Excelência Abcic e a Associação Brasileira de Normas Técnicas, entre outros. O sistema ISO de gerenciamento identifica os relatórios dos custos da qualidade como meios de avaliar a adequação e efetividade dos sistemas de qualidade (ALBRIGHT; ROTH, 1992).

Para buscar um aperfeiçoamento contínuo não basta a implantação de um plano de qualidade, a empresa necessita estar sempre atenta aos problemas que surgem com a implementação do mesmo. Nesse contexto, Deming (1990) propôs alguns pontos com o intuito de transformar os padrões de qualidade ocidental, dentre eles: constância na melhoria de produtos e serviços; acabar com a dependência da inspeção em massa para obtenção da qualidade; não aprovar orçamento somente com base no preço; melhorar constantemente o sistema de produção e serviço; instituir e remodelar treinamento; adotar a administração por liderança; romper as barreiras existentes entre os setores; eliminar slogans, exortações e metas com relação a mão-de-obra; suprimir quotas numéricas para a mão-de-obra e eliminar objetivos numéricos para o pessoal da área administrativa; remover as barreiras que privam os trabalhadores de se orgulhar pelo trabalho bem sucedido; e estimular a formação profissional e o auto-aperfeiçoamento para todos os níveis hierárquicos.

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

2.1.2 Suporte ao cliente

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

A prestação de serviços como suporte ao cliente é de grande importância, pois mediante pesquisa realizada nos EUA em 1988, com 14 empresas manufatureiras e de serviços, 70% das perdas de clientes não estava relacionada com o produto em si e sim com os serviços prestados aos clientes, conforme segue: 15% por terem encontrado produtos melhores de outra companhia; 15% por terem encontrado produtos mais baratos; 20% pela falta de atenção do pessoal e 45% pelo serviço ter sido rude e desatencioso (WHITELEY, 1992).

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

Dante do exposto, permite comentar que para o cliente tornar-se fiel não é suficiente apenas produzir produtos de qualidade. Uma série de outros fatores tem repercussão neste processo, pois os clientes estão cada vez mais exigentes e prezam por qualidade, preço, garantia, atendimento diferenciado, prestação de serviço qualificado, e acompanhamento quanto ao funcionamento do produto, desde o projeto até o descarte pelo consumidor final. Portanto, mesmo com todas essas exigências ainda há empresas que não prezam pela satisfação do cliente final.

2.1.3 Imagem da marca

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

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

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

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

2.1.4 Pesquisa e desenvolvimento

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

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

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

Na visão de Kotler (2007, p. 232) “Novos produtos são os produtos originais, as melhorias e as modificações nos produtos e as novas marcas que a empresa desenvolve por meio de seus próprios esforços de pesquisa e desenvolvimento”. Com isso, pode-se observar que qualquer inovação ou mudanças efetuadas nas propriedades do produto, já o classifica como novo produto, no entanto, novos produtos não estão vinculados a criação de novas marcas.

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

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

Sobretudo, é importante que as empresas invistam em pesquisa e desenvolvimento para a melhoria de produtos já existentes e para lançamento de novos produtos. Para isso, deve-se considerar o custo benefício e estar sempre analisando o andamento do projeto e no final de cada fase decidir se vale à pena continuar a implementação, podendo também desistir do mesmo no caso de não estar atingindo os objetivos esperados.

2.1.5 Características únicas de produtos e serviços

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

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

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

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

2.1.6 Preço de venda

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

Diante do exposto, para a formação do preço de venda, além dos fatores internos, é necessário analisar os fatores de mercado, bem como a elasticidade da demanda. Deve-se considerar também os preços dos produtos praticados pelos concorrentes e o preço de produtos substitutos. Embora a utilização do Mark-up seja simples as empresas devem tomar o devido cuidado, pois poderá fixar um preço que não acompanhe a concorrência de mercado. Segundo Martins (2010, p. 220):

"O mercado é o grande responsável pela fixação dos preços, e não os custos de obtenção dos produtos. É muito mais provável que uma empresa analise seus custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia marcantemente ou mesmo fixa, do que ela determinar o preço em função daqueles custos ou despesas."

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

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

Conforme Wernke (2005), o preço de venda também pode ser definido em função do mercado, onde a empresa, às vezes, não consegue incorporar ao mesmo todos os custos atribuídos aos produtos, despesas do período e margem de lucro desejada. Nesse sentido, para conseguir competir no mercado, a empresa pode utilizar o custeio alvo. O custeio alvo, segundo Scarpin (2000, p. 55), tem como objetivo trazer os produtos “para uma situação de mercado, ou seja, produto passar a ter um preço competitivo, (...) determinado pelo seu preço de venda” que é guiado pelo preço, focalizado no cliente”. Assim, a empresa irá trabalhar para eliminar o custo alvo, que é a diferença entre o custo estimado e o custo de mercado, para que ela possa obter o lucro desejado.

2.1.7 Estudos sobre estratégia organizacional

Por meio de um levantamento bibliográfico verificou-se a elaboração de alguns trabalhos relacionados à estratégia organizacional, sob a perspectiva contingencial e o controle gerencial, tais como: o estilo de liderança, as dimensões design e uso do orçamento e o desempenho de indústrias paranaenses, teorização da vantagem competitiva com o desempenho, exploração com relação a prática de planejamento estratégico, o estilo de liderança, as dimensões design e uso do orçamento e o desempenho de indústrias paranaenses e, análise do efeito das escolhas estratégicas.

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

Já, o ensaio teórico de Brito e Brito (2012), teve como objetivo, dentre outros, teorizar como a vantagem competitiva se relaciona com o desempenho da empresa, constando que o estudo da vantagem competitiva por meio de variável única é impreciso e não mede a extensão dos resultados das decisões estratégicas.

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

Cinquini e Tenucci (2010) efetuaram uma investigação relacionada à estratégia de negócios e sua influência sobre a utilização estratégica da contabilidade gerencial (SMA). Como resultado, obteve-se que o acoplamento entre SMA técnicas e tipologias de estratégia de negócios indica (com a possível exceção de técnicas SMA relacionadas com os custos) que a mesma técnica SMA pode suportar diferentes abordagens estratégicas da empresa.

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

Igarashi et al. (2008, p. 52) elaboraram uma pesquisa tendo como objeto de estudo a obtenção de diferencial competitivo, tendo como base, a operacionalização da estratégia. “Como resultado, construiu-se o mapa e painel de desempenho, contemplando elementos relativos à tradução da missão, possibilitando uma estrutura e linguagem mais efetivas na comunicação da missão e da estratégia.”

Tendo como fundamento os estudos sobre estratégia organizacional e que não foram encontrados trabalhos que constatam a influência da estratégia organizacional no desempenho das empresas, estabelece-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H1: A estratégia organizacional influencia positivamente o desempenho da empresa.

Considerando que faz parte do objetivo desta pesquisa, investigar a influência das prioridades estratégicas no desempenho de empresas industriais paranaenses e que as mesmas foram segregadas em prioridade estratégica de diferenciação e prioridade estratégica de liderança de custos, são estabelecidas as hipóteses de pesquisa apresentadas nos quadros 1.

QUADRO 1
Hipóteses da pesquisa no que tange o desempenho das empresas

H1a: A prioridade estratégica de diferenciação influencia no desempenho das empresas.

H1b: A prioridade estratégica de liderança de custos influencia no desempenho das empresas.

Dados da pesquisa

2.2 Ferramentas do Sistema de Controle Gerencial

Frezatti et al. (2009) argumentam que qualquer instrumento necessário para desenvolvimento da prática profissional é chamado de ferramenta. Por conseguinte, as ferramentas de controles gerenciais são as responsáveis pelas informações utilizadas para controlar as atividades da empresa e dar subsídios para as tomadas de decisões.

As ferramentas de controle gerencial, já consolidadas na literatura, objeto desta investigação, são: planejamento estratégico formal, orçamento, custeio por absorção, custeio baseado em atividades, gestão baseada em atividades, custeio variável, custeio alvo, balanced scorecard, análise custo/volume/lucro, análise de lucratividade do produto (margem de contribuição), análise da cadeia de valor, análise do ciclo de vida do produto, técnicas de orçamento de capital, análise de medidas econômicas de desempenho (EVA, Lucro Residual), e demonstrações contábeis básicas (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado e Demonstração dos Fluxos de Caixa).

2.2.1 Estudos sobre ferramentas de controle gerencial

Por meio de pesquisa bibliográfica verificou-se alguns trabalhos publicados relacionados às ferramentas de controles gerenciais, mas não foram encontrados trabalhos que evidenciam a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial, conforme exemplos que segue:

Kaplan e Norton (2001a, 2001b) argumentaram sobre a transformação do balanced scorecard de medição de desempenho para a utilização como auxílio às decisões de gestão estratégica, nas perspectivas financeiras, clientes, processos internos de negócios e, aprendizado e crescimento. Nesse estudo foram propostos cinco princípios para uma organização focada na estratégia: 1) traduzir a estratégia para termos operacionais; 2) alinhar a organização à estratégia; 3) estabelecer a estratégia de todos; 4) fazer da estratégia um processo contínuo; 5) mobilizar a liderança para a mudança.

Rocha e Borinelli (2007) no campo da gestão estratégica discutem, o que é, para que serve e como funciona a análise de cadeia de valor e trazem também uma pesquisa empírica e exploratória sobre a lucratividade de grandes empresas no que tange a indústria de bens e consumo e das grandes redes de supermercados em atuação no Brasil. A pesquisa mostrou que no período analisado as indústrias tiveram maior crescimento na margem bruta do que as empresas de varejo.

Munaretto e Diedrich (2007) desenvolveram um estudo cujo objetivo foi demonstrar o Custo Variável integrado ao Custo Baseado em Atividades (Activity Based Costing – ABC) em indústria de embalagens para presentes. Concluiu-se por meio da pesquisa que as informações geradas pelo Custo Variável integrado ao Custo Baseado em Atividades possibilitaram, além do custeamento das atividades e dos objetos de custo, que fossem efetuados os cálculos da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e da lucratividade dos produtos da indústria objeto de estudo, ampliando assim, as informações para tomada de decisão.

Camacho e Rocha (2008) verificaram a viabilidade de aplicação de custo alvo em serviços hospitalares e tiveram como resultado que o mesmo pode ser aplicado com sucesso às entidades hospitalares.

Hofer, Borilli e Philippsen (2006) apresentaram em sua pesquisa que os produtores rurais demonstraram desconhecimento às informações geradas pelas ferramentas de controle gerenciais, geradas pela contabilidade gerencial. Diante disso, verificou-se também que há pouco interesse nas informações que podem ser geradas para a tomada de decisão.

Como faz parte do objetivo da pesquisa em questão, investigar a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial em empresas industriais paranaenses, são estabelecidas as hipóteses de pesquisa a seguir.

H₂: A estratégia organizacional influencia positivamente o uso das ferramentas de controles gerenciais.

H_{2A}: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das ferramentas de controle gerencial.

H_{2B}: A prioridade estratégica de liderança de custos influencia na adoção das ferramentas de controles gerenciais.

Como são diversas as ferramentas de controles gerenciais apresentando características diferentes, optou-se por estabelecer hipóteses para cada uma das ferramentas em estudo, conforme apresentado no quadro 2.

QUADRO 2

Hipóteses da pesquisa no que tange as ferramentas de controle gerencial

- H2Aa: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do planejamento estratégico formal.
- H2Ab: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das técnicas de orçamento de capital.
- H2Ac: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do orçamento.
- H2Ad: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio por absorção.
- H2Ae: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).
- H2Ba: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do planejamento estratégico formal.
- H2Bb: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das técnicas de orçamento de capital.
- H2Bc: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do orçamento.
- H2Bd: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio por absorção.
- H2Be: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).
- H2Af: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da gestão ABM.
- H2Ag: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio variável.
- H2Ah: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio alvo.
- H2Ai: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise/custo/volume/lucro.
- H2Aj: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise de lucratividade.
- H2Bf: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da gestão ABM.
- H2Bg: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio variável.
- H2Bh: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio alvo.
- H2Bi: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise/custo/volume/lucro.
- H2Bj: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise de lucratividade.
- H2Ak: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise do ciclo de vida do produto.
- H2Al: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção de medidas econômicas de desempenho.
- H2Am: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise da cadeia de valor do produto.
- H2An: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do balanced scorecard.
- H2Ao: As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das demonstrações contábeis básicas.
- H2Bk: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise do ciclo de vida do produto.
- H2Bl: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção de medidas econômicas de desempenho.
- H2Bm: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise da cadeia de valor do produto.
- H2Bn: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do balanced scorecard.
- H2Bo: A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das demonstrações contábeis básicas.

Dados da pesquisa

2.3 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

2.3.1 Fundamentos da teoria da contingência

Ribeiro (2006) apresenta que a teoria da contingência teve origem a partir de pesquisas efetuadas por Chandler, Burns e Stalker, na década de 60, cujos estudos foram desenvolvidos a respeito da relação entre organizações, ambientes e tecnologias e constataram que muito do que se observou dentro das organizações era em função do que ocorria em seu ambiente externo, necessitando de contínua adaptação para sobreviver e crescer.

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

Analizando a obra de Clegg et al. (2007), percebe-se que os estudos mais profundos sobre a teoria da contingência, incluindo a abordagem contingencial da estrutura organizacional, ocorreram a partir da década de 1960, sendo desenvolvidos por Burns, Stalker, Woodward e, outros. Lawrence e Lorsch (1973) relataram o que outros autores desenvolveram anteriormente sobre a teoria da contingência, tais como: Woodward, em 1953 organizou um grupo de pesquisa e lançou uma investigação dos processos administrativos. Fouraker, no início de suas investigações estava interessado na maneira como os conflitos eram tratados pela organização e como tratavam as decisões econômicas. Chandler utilizou como método a análise comparativa da história de casos de algumas firmas pioneiras. Udy, a principal finalidade de seu trabalho foi procurar amplas generalizações às variações na estrutura da empresa relacionadas ao ambiente social e tecnologia, com a intenção de contribuir para preencher algumas lacunas na teoria da empresa. Leavitt, juntamente com seus colegas, estudaram pequenos grupos no sentido de realizar várias atividades de solução de problemas em condições experimentais e controladas.

2.3.2 Fatores contingenciais

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

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

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

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

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

Lawrence e Lorsch (1973) tratam dos conflitos nas organizações e argumentam que eles ocorrem principalmente em seus níveis hierárquicos e tentam discorrer alguns aspectos internos, bem como aspectos externos, tratando assim um sistema aberto. Esses autores fazem alguns questionamentos, tais como: que tipo de organização a empresa deve adotar para tratar com várias condições econômicas e de mercado? Pode-se notar que com esta questão o tratamento que se dá é sobre um sistema aberto. Em outro questionamento, argumentam que tipo de organização a empresa deve adotar para tratar com diferentes condições de ambiente? Certamente, para responder esta pergunta, faz-se necessário conhecer os objetivos e estratégia da empresa no contexto em que atua. Esses autores consideram útil conceber uma organização empresarial como sistema aberto, no qual os comportamentos de seus membros são inter-relacionados.

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

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

Com o objetivo de orientar em direção a uma teoria moderna da ecologia populacional para estudo das relações organização-ambiente, o estudo de Hannan e Freeman (1977) tem como questão central: porque existem muitos tipos de organização? Os autores alertam às possibilidades das organizações sofrerem pressões iniciais que podem surgir tanto de arranjos estruturais internos quanto de restrições ambientais, nesse sentido apresentam as seguintes restrições:

- a) Com relação aos investimentos da organização tomando-se por base sua planta social;
- b) Aqueles que tomam decisões organizacionais podem sofrer restrições nas informações recebidas;
- c) As restrições das políticas internas passam a ter maior importância;
- d) As organizações estão sujeitas a sofrerem restrições que são geradas por sua própria história.

Hannan e Freeman (1977) apresentam que com relação às pressões externas inclui pelo menos os seguintes fatores:

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

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

econômicas, técnicas e ambientais apresentadas por outros autores, inclui-se o estudo sobre a análise das variações ambientais na estrutura organizacional e destaca-se a importância de se fazer análise tendo como foco populacional. (HANNAN; FREEMAN, 1977).

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

3 MÉTODOS E TÉCNICAS

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

A coleta de dados foi efetuada nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2014 e foram selecionadas aleatoriamente 300 empresas correspondentes a grandes e médias empresas cadastradas na FIEP; para cada uma delas foi enviado um questionário por meio de correspondência eletrônica, sendo obtidas 25 respostas. Na sequência, os contatos com outras empresas selecionadas aleatoriamente, foram efetuados via telefone, com a realização de mais de 800 ligações, sendo enviados também questionários por intermédio de correspondência eletrônica para todas as empresas no qual foram mantidos contatos.

O tamanho da amostra foi calculado por meio da equac#ão apresentada por Stevenson (2001), utilizada quando se trabalha com populaç#oes finitas, e obteve-se um tamanho mí#nimo da amostra para a margem de erro de 10% de 42 empresas e para a margem de erro de 5% de 248 empresas.

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

$$n = \{1,652(0,20)[1-(0,20)](1809)\} / \{(1809-1)0,102+1,652(0,20)[1-(0,20)]\} = 42$$

$$n = \{1,962(0,25)[1-(0,25)](1809)\} / \{(1809-1)0,052+1,962(0,25)[1-(0,25)]\} = 248$$

Onde: n = tamanho da amostra;

N = tamanho da populaç#ao;

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

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

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

x/n = para um nível de confiança de 95%, o valor corresponde a 0,2; e

e = erro amostral.

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

O questionário foi elaborado em um laboratório de controle gerencial do CNPQ e envolveu pesquisadores de duas instituições de ensino - Universidade Estadual de Maringá (UEM) e Universidade Federal do Paraná (UFPR) - resultando duas dissertações, desenvolvidas por Ana Cláudia Neitzke e por um dos autores deste estudo. Os estudos de Simons (1987), Hansen e Van Der Stede (2004), Espejo (2008) e Bass (1990; 1997) foram utilizados para a construção do questionário deste estudo.

Para verificar falhas, inconsistências, complexidade de questões, ambiguidades, perguntas embaraçosas, linguagens inacessíveis, entre outras, foi aplicado o pré-teste com sete colaboradores que não tiveram dificuldades em responder as perguntas do questionário. Como não foram necessárias alterações no questionário, os respondidos no pré-teste foram utilizados na análise dos resultados.

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

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

Para investigar a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses, foram utilizados como métodos estatísticos a estatística descritiva, a regressão logística e a análise fatorial exploratória.

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

Os constructos e as variáveis que deram suporte às análises dos dados desta pesquisa estão expostos no Quadro 3:

QUADRO 3
Constructos da Pesquisa

	Operações	Objetivo	Ações	Pesquisa	Operações	Objetivo	Ações	Pesquisa
Diretor	Qualidade	Produzir	Pretende	Vender	Fornecendo	Produzir	Vender	Receber
Função Contábil	Contabilidade	Produzir	Produzir	Receber	Produzindo	Produzir	Receber	Receber
Função Contábil	Contabilidade	Produzir	Produzir	Receber	Produzindo	Produzir	Receber	Receber
Setores de Controle de Riscos	Controle geral das organizações	Produzir	Produzir	Receber	Produzindo	Produzir	Receber	Receber
Desenvolvida	Produzir	Produzir	Produzir	Receber	Produzindo	Produzir	Receber	Receber

dados da pesquisa

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO RESULTADO

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

4.1 PORTE DAS EMPRESAS E QUALIFICAÇÃO DOS RESPONDENTES

Tomando-se por base a legislação societária, mediante a lei 11638 de 2007, 70,5% das empresas pesquisadas são de pequeno e médio porte, com faturamento menor que 300 milhões de reais, e 29,5% são de grande porte, com faturamento maior que 300 milhões de reais. De tal modo, torna-se evidente que a maior parte das empresas em estudo são de médio porte, tendo em vista que das 149 empresas pesquisadas, apenas 4 possuem faturamento inferior a 2,4 milhões de reais, podendo ser consideradas de pequeno porte.

Em relação ao tempo de atuação dos respondentes responsáveis pela geração de informações, em torno de 70% é superior a 3 anos, sendo que dos 149 que responderam os questionários, 82 possuem mais de 3 anos de atuação, indicando que a maior parte das empresas contam com funcionários experientes desempenhando a função, o que pode trazer a essas empresas maior segurança ao tomar decisão sobre as informações geradas. Mas mesmo assim, há uma preocupação, pois, das 149 empresas, 47 (31,5%) contam com profissionais com menos de 3 anos na função, ou seja, uma menor experiência, podendo prejudicar a geração de informação de qualidade bem como possibilitar insegurança ao tomador de decisão.

Sobre a formação dos respondentes, 131 possuem curso superior ou especialização. Há também uma demanda por profissionais especialistas, pois 43% dos entrevistados do total possuem cursos de especialização.

E, quanto aos cursos em que os respondentes são formados, constata-se a importância do curso de Ciências Contábeis nessa área de conhecimento, onde são geradas as informações para os tomadores de decisão, totalizando 65,8% dos profissionais. A pesquisa revela também que o curso de administração preenche uma fatia de 14,10 % desse mercado e que os cursos de ciências contábeis e administração, juntos, formaram 119 dos 149 respondentes, correspondendo a 79,9% do montante pesquisado.

4.2 PRIORIDADES ESTRATÉGICAS

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

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

Os estudos de Pinheiro et al. 2006; Kotler; Kartajaya, 2010; Setiawan, 2010 e Martinho, 2011 abordados na revisão de literatura indicam que um produto não se mantém no mercado somente em função de uma única prioridade estratégica de diferenciação. Tornou-se evidente a importância de um produto ter qualidade, preocupação com o cliente em termos de sua satisfação com o produto e com a empresa, com as características dos produtos, com a imagem que está presente na mente do consumidor, e que se torna de grande importância aplicar recursos em pesquisas e desenvolvimento, no curto e no longo prazo. Tais prioridades são fundamentais, para que a empresa seja competitiva e se mantenha forte no mercado.

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

A Tabela 1 retrata as respostas sobre as prioridades estratégicas investigadas, onde as respostas com nota 0,0 referem-se a discordo totalmente e notas 10 concordo totalmente.

TABELA 1
Prioridades estratégicas

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

Dados da pesquisa

Nota: Escala: 0 = discordo totalmente e 10 = concordo totalmente

A Tabela 1 indica que as estratégias de diferenciação foram apontadas pelos respondentes como prioritárias, com notas médias de 8,4 e mediana 9,0. Verificou-se que todas as prioridades estratégicas de diferenciação apresentaram desvio padrão inferiores a 2,8 e a moda acima de 8,0, evidenciando também que para a qualidade e o suporte ao cliente a nota 10 foi a que mais vezes apareceu.

No que se refere à estratégia de liderança de custo (preço de venda), não se obteve a média superior 5,0, não refletindo boas notas, pois somente 50% dos respondentes da pesquisa relataram que a empresa possui um preço de venda menor do que a concorrência.

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

Os dados da pesquisa indicando um menor interesse no uso da estratégia de liderança de custo (preço de venda), vem de encontro com as preocupações em relação ao uso do Mark-up para cálculo do preço de venda, por ele não considerar, o ambiente de mercado, o preço da concorrência e preço competitivo tendo como foco o cliente, destacadas na revisão de literatura tendo como referências, (CHING, 2006; WERNKE, 2005; SCARPIN, 2000).

A Tabela 1 revela que permite pressupor a normalidade dos dados apresentados pela pesquisa, no que pulsa as prioridades estratégicas, pois, os resultados encontrados para a assimetria estão entre - 3 e 3, e para a curtose entre - 7 e 7, conforme determinado por (MARÔCO, 2010).

4.3 DESEMPENHO DAS EMPRESAS

A Tabela 2 mostra o desempenho das empresas pesquisadas, no que se refere às expectativas dos gestores.

TABELA 2
Desempenho das empresas

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

Dados da pesquisa

Verifica-se que 67,1% dos respondentes afirmaram que as empresas pesquisadas possuem desempenho que atende as expectativas ou está acima das expectativas, sendo favorável para as mesmas, e 32,9% relataram que o desempenho tem se apresentado abaixo das expectativas, isto é, sendo desfavorável para a empresa. Em relação a estes dados, é importante ressaltar que foram coletados no final do ano de 2014, em um cenário de pré-crise brasileira.

4.4 AGRUPAMENTO DAS PRIORIDADES ESTRATÉGICAS

Para aplicação da técnica de regressão logística efetuou-se análise fatorial exploratória, para verificar a possibilidade de agrupamento das prioridades estratégicas, qualidade, suporte ao cliente, características únicas de produtos, imagem da marca e pesquisa e desenvolvimento em prioridade estratégica de diferenciação, e preço de venda em prioridade estratégica de liderança de custo e obteve-se o resultado apresentado na Tabela 3.

TABELA 3
Matriz de Componente.

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

Dados da pesquisa

Por meio da análise da matriz de componente houve a separação das prioridades estratégicas agrupando as de diferenciação no componente 1 e a de liderança de custo no componente 2.

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

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

4.5 Influências das Prioridades Estratégicas no Desempenho das Empresas

Com a utilização da regressão logística efetuou-se análise para o teste das hipóteses:

H_{1a} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam no desempenho da empresa.

H_{1b} : A prioridade estratégica de liderança de custos influencia no desempenho da empresa.

Os resultados das análises constam na Tabela 4:

TABELA 4
Coeficientes das estimativas de regressões

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

Dados da pesquisa

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

Analisando os dados da Tabela 4 é possível visualizar que ambas as prioridades estratégicas possuem nível de significância adequado para inferir um resultado, sendo $p < 0,05$.

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

4.6 Influências das Prioridades Estratégicas na adoção das ferramentas de controles gerenciais

Com a utilização da regressão logística procurou-se fazer uma análise para testar a hipótese H_2 : **A estratégia organizacional influencia positivamente o uso das ferramentas de controles gerenciais.** Como optou-se por trabalhar com 2 grupos de estratégia, os testes foram direcionados para a prioridade estratégica de diferenciação com a hipótese H_{2A} : **As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das ferramentas de controle gerencial** e para a prioridade estratégica de liderança de custos com a hipótese H_{2B} : **A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das ferramentas de controle gerencial.**

Como as ferramentas de controles gerenciais são diversas e de características diferentes, optou-se por não fazer um agrupamento das mesmas para verificação do teste em conjunto, assim, adotou-se as hipóteses (elencadas no Quadro 2) para cada uma das ferramentas. Na sequência, foram testadas as hipóteses relacionadas às prioridades estratégicas de diferenciação e a prioridade estratégica de liderança de custo.

As Tabelas 5 a 7 apresentam os resultados encontrados para o teste das hipóteses constantes no quadro 2, referente ao coeficiente Beta (β) e o R quadrado (R^2):

TABELA 5
Coeficientes das estimativas de regressões

Variáveis na equação	Covariáveis	Planejamento estratégico	Orçamento de capital	Orçamento	Custeio por absorção	Custeio ABC
Diferenciação	- 0,78	- 0,228	- 0,864+	- 0,193	0,016	
Liderança de custo	- 0,159	0,011	- 0,007	0,071	- 0,359	
R quadrado Nagelkerke	5%	19%	34,5%	0,9%	4,8%	

Dados da pesquisa

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

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

Os coeficientes Beta (β), constantes na Tabela 5, possuem o valor $p > 0,05$, sendo obtido um resultado não significativo, o que implica em dizer que a um nível de significância de 5%, as prioridades estratégicas de diferenciação e de liderança de custos não influenciam na adoção das ferramentas, planejamento estratégico formal, técnicas de orçamento de capital, orçamento, custeio por absorção e custeio baseado em atividades (ABC). Mas, a um nível de significância de 10%, as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta orçamento, de forma que, quanto maior o uso dessas prioridades estratégicas, maior é a probabilidade de uso da ferramenta orçamento.

A pesquisa de Neitzke (2015) constatou que a estratégia influencia o design do orçamento no que tange aos componentes orçamentários e a participação orçamentária. Sendo, compatível ao resultado desta pesquisa, com relação a ferramenta orçamento.

Com as informações constantes na Tabela 6, percebe-se que somente o coeficiente Beta ($\beta = -0,702$; $p = 0,046$) em relação a prioridade estratégica liderança de custo com a gestão ABM, possui $P < 0,05$, apresentando um resultado significativo e um poder de explicação do modelo de ($R^2 = 13,4\%$). Os demais coeficientes apresentam nível de significância superior a 0,05, não sendo resultado significativo. Com relação à prioridade estratégica de diferenciação com a análise custo/volume/lucro, tem-se ($\beta = -1,38$; $p = 0,086$), portanto $p < 0,10$, obtendo um poder de explicação do modelo de ($R^2 = 15\%$). Assim, a prioridade estratégica de liderança de custo influência na adoção da ferramenta Gestão ABM a um nível de significância de 5% e as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta análise custo/volume/lucro a um nível de significância de 10%. Dessa forma, quanto maior é o uso das prioridades estratégicas, maior é a probabilidade de uso dessas ferramentas. Por outro lado, as prioridades estratégicas de diferenciação não influenciam na adoção das ferramentas gestão ABM, custeio variável, custeio alvo e análise de lucratividade, e a prioridade estratégica de liderança de custo não influencia na adoção das ferramentas custeio variável, custeio alvo, análise custo/volume/lucro e análise de lucratividade.

TABELA 6
Coeficientes das estimativas de regressões

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

Dados da pesquisa

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

TABELA 7
Coeficientes das estimativas de regressões

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

Dados da pesquisa

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

Observando a Tabela 7, percebe-se que os coeficientes Beta (β) possuem os valores $p > 0,05$ não significativos, com isso, pode-se dizer que a um nível de significância de 5% as prioridades estratégicas de diferenciação e de liderança de custos não influenciam na adoção das ferramentas, análise do ciclo de vida do produto, análise de medidas econômicas de desempenho, análise da cadeia de valor do produto, balanced scorecard e demonstrações contábeis básicas. Contudo, se considerar um nível de significância de 10%, as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta balanced scorecard e a prioridade estratégica liderança de custo influencia a adoção da ferramenta análise das medidas econômicas de desempenho. Com isso, quanto maior é o uso dessas prioridades estratégicas, maior é a probabilidade de uso dessas ferramentas.

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

- a) as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta orçamento a um nível de significância de 10% (H_{2Ac});
- b) a prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da ferramenta Gestão ABM a um nível de significância de 5% (H_{2Bf});
- c) as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta análise custo/volume/lucro a um nível de significância de 10% (H_{2Ai});
- d) as prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da ferramenta balanced scorecard a um nível de significância de 10% (H_{2An});
- e) a prioridade estratégica liderança de custo influencia a adoção da ferramenta análises das medidas econômicas de desempenho a um nível de significância de 10% (H_{2Bl}).

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

Para melhor visualizar os resultados obtidos com a pesquisa, a Tabela 8 indica se as hipóteses foram rejeitadas ou não rejeitadas com os respectivos níveis de significância.

TABELA 08
Resultados obtidos para a hipóteses

H _{2Aa} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do planejamento estratégico formal.	Rejeitada
H _{2Ab} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção das técnicas de orçamento de capital.	Rejeitada
H _{2Ac} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do orçamento.	Não Rejeitada 10%
H _{2Ad} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio por absorção.	Rejeitada
H _{2Ae} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).	Rejeitada
H _{2Ba} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do planejamento estratégico formal.	Rejeitada
H _{2Bb} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das técnicas de orçamento de capital.	Rejeitada
H _{2Bc} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do orçamento.	Rejeitada
H _{2Bd} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio por absorção.	Rejeitada
H _{2Be} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio baseado em atividades (ABC).	Rejeitada
H _{2Af} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da gestão ABM.	Rejeitada
H _{2Ag} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio variável.	Rejeitada
H _{2Ah} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do custeio alvo.	Rejeitada
H _{2Ai} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise/custo/volume/lucro.	Não Rejeitada 10%
H _{2Aj} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise de lucratividade.	Rejeitada
H _{2Bf} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da gestão ABM.	Não Rejeitada 5%
H _{2Bg} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio variável.	Rejeitada
H _{2Bh} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do custeio alvo.	Rejeitada
H _{2Bi} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise/custo/volume/lucro	Rejeitada
H _{2Bj} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise de lucratividade.	Rejeitada
H _{2Ak} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise do ciclo de vida do produto.	Rejeitada
H _{2Al} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção de análise de medidas econômicas de desempenho.	Rejeitada
H _{2An} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção da análise da cadeia de valor do produto.	Rejeitada
H _{2Ao} : As prioridades estratégicas de diferenciação influenciam na adoção do balanced scorecard.	Não Rejeitada 10%
H _{2Bk} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise do ciclo de vida do produto.	Rejeitada
H _{2Bl} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção de análise de medidas econômicas de desempenho.	Não Rejeitada 10%
H _{2Bm} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção da análise da cadeia de valor do produto.	Rejeitada
H _{2Bn} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção do balanced scorecard.	Rejeitada
H _{2Bo} : A prioridade estratégica de liderança de custo influencia na adoção das demonstrações contábeis básicas.	Rejeitada

Dados da pesquisa

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O objetivo deste estudo - investigar a influência das prioridades estratégicas na adoção de ferramentas de controle gerencial e no desempenho de empresas industriais paranaenses – foi atingido. Para isto, através do questionário aplicado com gestores em 149 empresas paranaenses, foi verificado se as ferramentas de controles gerenciais são conhecidas e utilizadas pelos gestores bem como sua importância para a tomada de decisões; se há influência das prioridades estratégicas, separadas em prioridades estratégicas de diferenciação e de liderança de custo, na adoção das ferramentas do sistema de controle gerencial e também se há influências das prioridades estratégicas no desempenho das empresas alvo.

Constatou-se uma preocupação com as prioridades estratégicas de diferenciação e um menor interesse pela prioridade estratégica de liderança de custo (preço de venda), conforme tabela 1.

A respeito da investigação da influência das prioridades estratégicas de diferenciação e de liderança de custos em relação ao desempenho das empresas, obteve-se como resultado a possibilidade de um alto nível de influência, porque a regressão logística revelou que há probabilidade de que todas as prioridades estratégicas em estudo podem influenciar os desempenhos das empresas a um nível de significância de 5%. Assim, a adoção dessas prioridades estratégicas, torna-se de fundamental importância quando se pretende buscar um desempenho correspondendo às expectativas ou até mesmo acima das expectativas.

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

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

Como este estudo foi realizado em indústrias de médio e grande porte do estado do Paraná cadastradas na FIEP, recomenda-se que seja aplicado em empresas comerciais e prestadoras de serviços. O estudo também pode ser efetuado com a inclusão de outras prioridades estratégicas e outras ferramentas de controles gerenciais.

REFERÊNCIAS

- ALBERTIN, Alberto Luiz. Valor estratégico dos projetos de tecnologia e informação. RAE - Revista de Administração de Empresas, v. 41, n. 3, p. 42-50, Jul./Set., 2001.
- ALBRIGHT, Thomas L.; ROTH, Harold P. The Measurement of Quality Costs: an alternative paradigm. Accounting Horizons: Jun., 1992.
- BAKER, Michael J. Administração de marketing. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- BITITCI, Umit S.; CARRIE, Allan S.; MCDEVITT, Liam. Integrated performance measurement systems: a development guide. International Journal of Operations & Production Management, v. 17, n. 5, p. 522-534, 1997.
- BLACK, Janice A.; BOAL, Kimberly B. Strategic resources: traits, configurations and paths to sustainable competitive advantage. Strategic Management Journal. v.15, p. 131-128, Summer, 1994.

- BRITO, Renata Peregrino de Brito; BRITO, Luiz Artur Ledur. Vantagem competitiva e sua relação com o desempenho: uma abordagem baseada em valor. *Revista de Administração Contemporânea - RAC*, v.16, n. 3, Maio/Junho, 2012.
- CADEZ, Simon; GUILDFORD, Chris. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, p. 836–863, 2008.
- CAMACHO, R. R.; ROCHA, W. Custo alvo em serviços hospitalares: um estudo sob enfoque da gestão estratégica de custos. *Revista Contabilidade e Finanças da USP*, São Paulo, v. 19, n.47, p. 19 a 30, Maio/Ago., 2008.
- CAMPOS, Vicente Falcini. TQC – Controle da qualidade total. Nova Lima - Minas Gerais: INDG Tecnologia e Serviços Ltda., 2004.
- CHING, Hong Yuh. Contabilidade gerencial: novas práticas contábeis para a gestão de negócio. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andrea. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 6 n. 2, p. 228-259, 2010.
- CLEGG, R. Stewart; et al. Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas Questões em Estudos Organizacionais, v.1, São Paulo: Atlas, 2007.
- CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. Análise multivariada – para cursos de administração, ciências contábeis e economia, 1. Ed. São Paulo: Atlas 2007.
- DAL BÓ, Giancarlo; MILAN, Gabriel Sperandio; TONI, Deonir. O endosso por celebridade e a gestão da imagem da marca: evidências empíricas a partir do estudo da marca Ipanema Gisele Bündchen. *READ. Rev. Eletrôn. Adm.*, Porto Alegre, v.18, n.3, set./dez., 2012.
- DEMING, Willian Edwards. Qualidade: a revolução da administração. Rio de Janeiro: Saraiva, 1990.
- FEIGENBAUM, Armand V. Controle da qualidade total. São Paulo: Makron Books, 1994.
- FLEURY, Afonso; FLEURY, Maria Tereza L. Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra cabeça caleidoscópico da indústria brasileira. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- FREZATTI, Fábio et al. Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARVIN, David A. Gerenciando a qualidade: a visão estratégica e competitiva. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.
- HAIR, Joseph F. et al. Análise multivariada de dados. 6. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- HANNAN, Michael T.; FREEMAN, John. The population ecology of organizations. *American Journal of Sociology*, v. 82, n. 5, p. 929-964, Mar., 1977).
- HOFER, Elza; BORILLI, Salete P.; PHILIPPSEN, Rejane B. Contabilidade como ferramenta gerencial para a atividade rural: Um estudo de caso. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, v. 25, n.3, p. 5-16, 2006.
- HORNGREN, Charles; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. Contabilidade de custos. v. 2, 11. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- IGARASHI, Deisy Cristina Corrêa et al. Mapa estratégico e painel de desempenho: um estudo numa empresa da grande Florianópolis. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, v. 27, n.2, p. 9-20, 2008.
- KAPLAN; NORTON, D. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management - part I. *Accounting Horizons*, v. 15 n. 1, Março, 2001a.
- KAPLAN; NORTON, D. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management - part II. *Accounting Horizons*, v.15, n. 2, June, 2001b.
- KOTLER, Philip. Princípios de marketing. 12. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- KOTLER, Philip; KARTAJAYA, Hermawan; SETIAWAN, Iwan. Marketing 3.0: as forças que estão definindo o novo marketing centrado no ser humano. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- LAWRENCE, P.; LORSCH, J. As empresas e o ambiente, Petrópolis: Vozes, 1973.
- MAHER, Michael. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2001.

- MAMANI, Emilio Flores. Estratégias de organização industrial: estudo exploratório em agrupamentos em criadores de truta em Puno, Peru. Tese de Doutorado. Departamento de administração da faculdade de economia, administração e contabilidade da Universidade de São Paulo, 2009.
- MARÔCO, João. Análise de equações estruturais: fundamentos teóricos, software & aplicações. 2. Ed. Report Number Ltda: Pêro Pinheiro, 2010.
- MARTINHO, Gabriel Bassetti. Melhoria de processos em empresas do setor de varejo do Brasil: estudo de casos. Dissertação de Mestrado. Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Produção, 2011. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3136/tde-31102011-123456/p-t-br.php>
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MASSIRER, Volmir Rogério. O processo de desenvolvimento do produto e o planejamento do suporte ao cliente. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2003.
- MIRA, Tônia M. A estratégia de diferenciação no setor de telefonia: um estudo de caso. Dissertação de Mestrado - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis: 2003.
- MUNARETTO, L. F.; DIEDRICH, M. Custo variável integrado ao custo baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes. Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 3, n. 1, p. 70-86, 2007.
- NEELY, Andy. The performance measurement revolution: why now and what next? International Journal of Operations & Production Management, v. 19 n. 2, p. 205-228, 1999.
- NEELY, Andy et al. Designing performance measures: a structured approach. International Journal of Operations & Production Management, v. 17, n. 11, p. 1131-1152, 1997.
- NEELY, Andy; ADAMS, Chris. The performance prism to boost M&A success. Measuring Business Excellence, v. 4, n.3, p. 19-23, 2000.
- NEITZKE, Ana Claudia Afra. A coexistência de Apolo e Dionísio: influência da estratégia e do estilo de liderança no design e uso do orçamento sob a égide da Teoria Constitucional. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná, 2015.
- PINHEIRO, Andréia Azevedo et al. Metodologia para gerenciar projetos de pesquisa e desenvolvimento com foco em produtos: uma proposta. RAP Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, p. 457-78, Maio/Junho, 2006.
- PORTER, Michael E. Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- PORTER, Michael E. Competição: estratégias competitivas essenciais. Traduzido por Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- RIBEIRO, Antonio de Lima. Teoria da administração, São Paulo: Saraiva, 2006.
- ROCHA, W.; BORINELLI, M. L. Análise estratégica de cadeia de valor: um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. R. Contemp. Contab., Florianópolis, v. 4, n. 7, 2007.
- SCARPIN, Jorge Eduardo. Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos. Londrina, 173p. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controladoria – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná, 2000.
- SEHNEM, Simone et al. Recursos organizacionais em frigoríficos e sua relação com a implantação de estratégias voltadas a sustentabilidade ambiental: o caso do Grupo Marfrig Alimentos S.A. Revista Brasileira de Gestão de Negócio, abril/junho, 2012. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br/>
- SILVA, Reinaldo O. Teorias da administração. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.
- SOUZA, Marcos A. de; CARDOSO, Maurício F.; MACHADO, Rosane. Análise de custos na cadeia de valor: estudo de caso em uma empresa multinacional do setor petrolífero. RIC – Revista de Informação Contábil, Recife, v. 4, n. 4, p. 1-25, Out./Dez., 2011.
- STERN, Carl W.; DEIMLER, Michael S. The Boston consulting group on strategy. 2. Ed. Hoboken: Wiley, 2006.
- WERNKE, Rodney. Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

WHITELEY, Richard C. A empresa totalmente voltada para o cliente: do planejamento à ação. Rio de Janeiro: Campus, 1992.