

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

**SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL E DESEMPENHO
ORGANIZACIONAL: UMA ANÁLISE DAS MAIORES EMPRESAS DO
ESPÍRITO SANTO SOB A ÓTICA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA**

Eduardo Vieira Dutra

Orientador: Prof. Dr. Emanuel Junqueira.

VITÓRIA
2014

EDUARDO VIEIRA DUTRA

**SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL E DESEMPENHO
ORGANIZACIONAL: UMA ANÁLISE DAS MAIORES EMPRESAS DO
ESPÍRITO SANTO SOB A ÓTICA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA**

Dissertação a ser apresentada ao Mestrado em Administração, do Programa de Pós-Graduação em Administração, do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Emanuel Rodrigues Junqueira de Matos.

Coorientador: Prof. Dr. Hélio Zanquetto Filho.

VITÓRIA
2014



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

PPG
ADM
Programa de
Pós-graduação
em Administração
UFES

Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas
Programa de Pós - Graduação em Administração
Av. Fernando Ferrari, 514 – Campus Universitário
- Goiabeiras

CEP. 290075.910-ES-Brasil-Telefax (27) 3335.7712

E-Mail ppgadm@gmail.com

www.ppgadm.ufes.br

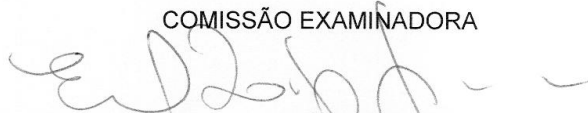
“Sistema de Controle Gerencial e desempenho organizacional: uma análise das maiores empresas do Espírito Santo sob a ótica da Teoria da Contingência”

Eduardo Vieira Dutra

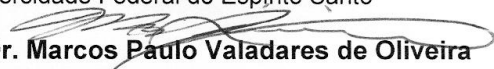
Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Administração da Universidade Federal do Espírito Santo como requisito parcial para obtenção do Grau de Mestre em Administração.

Aprovada em: 29/08/2014

COMISSÃO EXAMINADORA


Professor Dr. Emanuel Rodrigues Junqueira de Matos
Universidade Federal do Espírito Santo


Professor Dr. Hélio Zanquetto
Universidade Federal do Espírito Santo


Professor Dr. Marcos Paulo Valadares de Oliveira
Universidade Federal do Espírito Santo


Professora Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo
Universidade Federal do Paraná

DEDICATÓRIA

Dedico esta Dissertação e a conclusão do mestrado:

- A minha família, que, da forma de cada um, sempre me apoiou nos desafios da vida.
- A minha esposa Mariana, pelos muitos momentos de lazer que não tivemos devido aos estudos, e pelas inúmeras vezes que muita paciência foi necessária.
- Aos amigos que acreditaram e incentivaram.
- Àqueles que se preocupam com os outros, e sempre buscam fazer bem feito, e cada vez melhor.
- A todos os meus professores, desde o primário até o mestrado, e ao grande professor de nossas vidas, que sabe o tempo de cada ensinamento.

AGRADEÇO:

Acima de tudo a Deus, pela luz no caminho, pela inspiração de cada dia, pelas vitórias que me tem concedido, especialmente por esta, por iluminar meu coração, minha mente, minha vida;

A minha família, pela torcida e motivação;

A minha esposa Mariana, pela motivação, cumplicidade e muita paciência;

Ao Professor Dr. Hélio Zanquetto Filho, pela motivação para que iniciasse o mestrado e pelos direcionamentos durante seu curso, com conversas sempre muito diretas e esclarecedoras;

A meu orientador, Emanuel Junqueira, pela orientação na pesquisa e pelos debates enriquecedores;

Aos Professores do Mestrado do PPGADM/UFES, pelo conhecimento e experiência compartilhados;

À FAPES, pelo incentivo à pesquisa;

Ao IEL-ES, por disponibilizar seu bando de dados para contato, só assim essa pesquisa se tornou possível;

Aos gestores que responderam e retornaram o questionário da pesquisa, fundamentais para seu prosseguimento;

Aos colegas de trabalho, pelas conversas e pela paciência, especialmente à Penha, por compreender os momentos difíceis e pelo incentivo;

Aos colegas de mestrado, pelas várias conversas e debates sobre os mais variados temas, pela troca de experiências e pela companhia.

Se venceres a ti mesmo vencerás facilmente
tudo o mais, vitória perfeita é triunfo de si
próprio.

Jesus Cristo

RESUMO

A Teoria da Contingência defende que a organização deve adequar sua estrutura às características do ambiente em que atua, na busca por garantir sua sobrevivência e crescimento. Entende-se por contingenciais aqueles fatores que exercem variados níveis de influência sobre a organização, interna ou externamente, como os vários aspectos do ambiente externo, a estrutura organizacional e a estratégia, entre outros. Dentre os diversos aspectos da estrutura organizacional passíveis de sofrer a influência dos fatores ambientais está o Sistema de Controle Gerencial (SCG), que deve gerar informações que possam orientar e apoiar as decisões dos gestores. A função de controle é uma das principais atribuições da administração, especialmente para o acompanhamento da estratégia organizacional. Este estudo investiga a influência (i) das Forças Competitivas propostas por Porter (1991), representando alguns aspectos do ambiente externo, e (ii) da Prioridade Estratégica definida sobre a configuração da estrutura organizacional e dos SCG (desenho e uso) das empresas pesquisadas, e (iii) a relação destes dois últimos com o desempenho organizacional. Para tanto, utiliza-se de um levantamento, realizado através da aplicação de um questionário aos responsáveis pelo setor de controladoria, ou área afim, das empresas listadas no banco de dados permanente do anuário IEL-ES (Instituto Euvaldo Lodi), que há 15 anos publica uma lista com as maiores empresas do Espírito Santo. Os dados são tratados através de uma técnica de análise multivariada de dados, a Modelagem de Equações Estruturais, com a utilização do algoritmo dos mínimos quadrados parcial (PLS-SEM). Os dados permitem concluir, entre outras coisas, que: (a) há associação entre alto nível de competição e: 1) adoção de estratégias de custos, e, de forma mais ampla, entre ambiente externo e estratégia organizacional; e 2) adoção de estruturas organizacionais centralizadas; (b) há associação entre adoção de estratégias de diferenciação e: 1) utilização de estruturas organizacionais descentralizadas; e 2) utilização de técnicas modernas de controle gerencial; (c) há associação entre utilização conjunta de estruturas descentralizadas e técnicas modernas de controle e melhores desempenhos organizacionais.

Palavras-chave: controle. gerencial. sistemas. contingência. estratégia.

ABSTRACT

The Contingency Theory argues that the organization must adapt its structure to the characteristics of the environment in which it operates, in seeking to ensure their survival and growth. It is considered contingent factors that have varying levels of influence over the organization, internally or externally, as the various aspects of the external environment, organizational structure and strategy, among others. Among the various aspects of the organizational structure that can be influenced by the environmental factors, there is the Management Control System (MCS), which should produce information that can guide and support the decisions of managers. The control function is one of the main tasks of administration, especially for the monitoring of organizational strategy. This study investigates the influence of (i) Competitive Forces proposed by Porter (1991), representing some aspects of the external environment, and (ii) the Strategic Priority of the organization on the configuration of the organizational structure and the MCS (design and use), and (iii) the link of these two latter with organizational performance. For this, it's used a survey, carried out by applying a questionnaire to responsible for controllership sector, or related area, of the listed companies in the permanent database yearbook of IEL-ES (Institute Euvaldo Lodi), that since 15 years ago publishes a list of the largest companies in the state of Espírito Santo. The data are processed through a multivariate analysis of data, the Structural Equation Modeling, with the use of the partial least squares (PLS-SEM) algorithm. It was concluded, among other things, that: (a) there is an association between high levels of competition and: 1) adoption of strategies of cost, and, more broadly, between the external environment and organizational strategy; and 2) adoption of centralized organizational structures; (b) there is an association between the adoption of strategies of differentiation and: 1) the use of decentralized organizational structures; and 2) the use of modern techniques of management control; (c) there is an association between the joint use of decentralized structures and modern techniques of management control and better organizational performance.

Keywords: control. management. systems. contingency. strategy.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Diferentes mecanismos de Controle Gerencial	33
Figura 2 - Forças que determinam o grau de competição em um setor	53
Figura 3 – Relações propostas entre os construtos da pesquisa.	91
Figura 4 - Modelo de caminhos proposto na pesquisa.....	114
Figura 5 - Modelo de caminhos estimado no PLS-SEM pelo software SmartPLS 2.0	119
Figura 6 - Modelo de caminhos após a avaliação do modelo de mensuração.....	131
Figura 7 - Diagrama de Caminhos após o tratamento do modelo de mensuração com as hipóteses da pesquisa.....	134
Figura 8 - Diagrama de Caminhos após o tratamento do modelo de mensuração a partir da abordagem dos 2 estágios	150

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Divisão das empresas da amostra por setor de atuação.....	116
Gráfico 2 - Divisão das empresas da amostra por faixas de faturamento anual	117
Gráfico 3 - Divisão das empresas da amostra por estágio do ciclo de vida	117

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Indicadores para medir a “ameaça de novos entrantes”	48
Quadro 2 - Indicadores para medir a concorrência	49
Quadro 3 - Indicadores para medir a ameaça de produtos/serviços substitutos.....	50
Quadro 4 – Indicadores para medir o poder dos compradores	51
Quadro 5 - Indicadores para medir o poder dos fornecedores	52
Quadro 6 - Classificação de Ferreira e Otley (2006) para as técnicas de controle gerencial.....	62
Quadro 7 – Aspectos investigados em cada construto	95
Quadro 8 - Quadro para análise da validade convergente dos construtos reflexivos	121
Quadro 9 – Quadro para análise da validade discriminante dos construtos reflexivos	123
Quadro 10 – Quadro para análise do critério de Fornell-Larcker	124
Quadro 11 - Análise do critério de Fornell-Larcker após a retirada de indicadores.	125
Quadro 12 - Pesos e cargas dos indicadores dos construtos formativos	127
Quadro 13 - Coeficientes de caminho entre os construtos e respectivos níveis de significância.....	135
Quadro 14 - Efeito total dos construtos preditivos do modelo	138
Quadro 15 – R ² dos construtos do modelo.....	141
Quadro 16 – Avaliação da relevância preditiva Q ² e do tamanho dos efeitos q ²	145
Quadro 17 – Comparação entre os Coeficientes de caminho antes e após a utilização da abordagem dos 2 estágios	151
Quadro 18 – R ² dos construtos do modelo antes e após a utilização da abordagem dos 2 estágios	152
Quadro 19 - Pesos e níveis de significância dos indicadores formativos do construto Forças competitivas na abordagem dos 2 estágios	153
Quadro 20 - Efeito total dos construtos preditivos do modelo antes e após a utilização da abordagem dos 2 estágios	153
Quadro 21 - Conclusão sobre as hipóteses da pesquisa	166

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Alfa de Cronbach e Confiança Composta dos construtos reflexivos	120
Tabela 2 - Indicadores dos construtos reflexivos com cargas abaixo de 0,708	121
Tabela 3 - Valores da AVE, do Alfa de Cronbach e da Confiança Composta após a retirada de indicadores	122
Tabela 4 - Avaliação da colinearidade entre os conjuntos de construtos preditivos do modelo	133

LISTA DE FIGURAS.....	VIII
LISTA DE GRÁFICOS.....	IX
LISTA DE QUADROS.....	X
LISTA DE TABELAS.....	XI
1. INTRODUÇÃO	16
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO	16
1.2. QUESTÃO DE PESQUISA	21
1.3. OBJETIVOS DA PESQUISA.....	22
1.3.1. OBJETIVO GERAL.....	22
1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	22
1.4. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	23
1.5. RELEVÂNCIA DO ESTUDO	23
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	25
2.1. TEORIA DA CONTINGÊNCIA: ORIGEM E EVOLUÇÃO	25
2.2. CONTROLE GERENCIAL: UMA VISÃO GERAL	32
2.3. CONTROLE GERENCIAL SOB A ÓTICA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	34
2.3.1. SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL SOB A ÓTICA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA: ORIGEM E EVOLUÇÃO DAS PESQUISAS	35
2.3.1.2. Estratégia e SCG	38
2.3.1.3. Estrutura e SCG	40
2.3.1.4. Ciclo de vida e SCG	42
2.3.1.5. Porte/Tamanho e SCG	44
2.3.1.6. Tecnologia e SCG	44
2.3.1.7. Cultura (social e organizacional) e SCG.....	44
2.4. CONSTRUTOS DA PESQUISA	45
2.4.1. FORÇAS COMPETITIVAS	46
2.4.1.1. Barreiras de entrada.....	47
2.4.1.2. Concorrentes.....	48
2.4.1.3. Produtos substitutos	49
2.4.1.4. Clientes	50
2.4.1.5. Fornecedores	51
2.4.2. PRIORIDADES ESTRATÉGICAS	53
2.4.3. ESTRUTURA ORGANIZACIONAL.....	57
2.4.4. SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL – SCG.....	60
2.4.4.1. Técnicas novas ou modernas.....	63
2.4.4.1.1. <i>Balanced Scorecard ou outro critério de medidas balanceadas de avaliação de desempenho</i>	63
2.4.4.1.2. <i>Orçamento baseado em atividades</i>	64
2.4.4.1.3. <i>Custeio baseado em atividades</i>	65
2.4.4.1.4. <i>Custo meta/Custo alvo</i>	66

2.4.4.1.5.	<i>Análise da lucratividade do cliente</i>	66
2.4.4.1.6.	<i>Valor Econômico Adicionado - EVA (Economic Value Added)/Lucro Residual</i>	67
2.4.4.1.7.	<i>Análise do ciclo de vida do produto</i>	68
2.4.4.1.8.	<i>Benchmarking Externo</i>	69
2.4.4.1.9.	<i>Benchmarking Interno</i>	70
2.4.5.	DESEMPENHO	70
2.5.	HIPÓTESES DA PESQUISA	72
2.5.1.	RELAÇÕES QUE PROPÕEM A INFLUÊNCIA DO AMBIENTE EXTERNO SOBRE FATORES ORGANIZACIONAIS	74
2.5.2.	RELAÇÕES QUE PROPÕEM A INFLUÊNCIA DAS PRIORIDADES ESTRATÉGICAS SOBRE OUTROS FATORES ORGANIZACIONAIS	82
2.5.3.	PROPOSIÇÕES EM RELAÇÃO À INFLUÊNCIA DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL SOBRE (1) A CONFIGURAÇÃO DO SCG E (2) O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL.....	86
2.5.4.	RELAÇÃO QUE PROPÕEM A INFLUÊNCIA DO SCG SOBRE O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL.....	89
3.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	92
3.1.	POPULAÇÃO	92
3.2.	COLETA DE DADOS E AMOSTRA	93
3.2.1.	INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	94
3.3.	SUJEITOS DA PESQUISA	96
3.4.	TRATAMENTO DOS DADOS	97
3.4.1.	ESPECIFICAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL E DOS MODELOS DE MENSURAÇÃO (ESTÁGIOS 1 E 2)	98
3.4.2.	COLETA E EXAME DOS DADOS (ESTÁGIO 3).....	99
3.4.3.	A ESTIMAÇÃO DO MODELO DE CAMINHOS ATRAVÉS DO PLS (ESTÁGIO 4).....	100
3.4.4.	AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO (ESTÁGIOS 5 E 6) ..	100
3.4.4.1.	Avaliação do modelo de mensuração reflexivo (estágio 5)	101
3.4.4.1.1.	<i>Confiança na consistência interna</i>	101
3.4.4.1.2.	<i>Validade convergente</i>	101
3.4.4.1.3.	<i>Validade Discriminante</i>	102
3.4.4.2.	Avaliação do modelo de mensuração formativo (estágio 6)	103
3.4.4.2.1.	<i>Validade convergente</i>	103
3.4.4.2.2.	<i>Colinearidade entre indicadores</i>	104
3.4.4.2.3.	<i>Significância e Relevância dos construtos formativos</i>	104
3.4.5.	AVALIAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL (ESTÁGIO 7)	107
3.4.5.1.	Avaliação da colinearidade no modelo estrutural	108
3.4.5.2.	Avaliação da significância e relevância das relações no modelo estrutural, ou dos coeficientes de caminho entre os construtos.....	108
3.4.5.3.	Avaliação do nível dos valores dos R ² (Coeficientes de Determinação)	109

3.4.5.4.	Avaliação do tamanho do efeito do f^2	110
3.4.5.5.	Avaliação da relevância preditiva Q^2 e do tamanho dos efeitos q^2 ...	110
3.4.6.	REALIZAÇÃO DE ANÁLISES AVANÇADAS SOBRE O MODELO (ESTÁGIO 8).....	112
3.4.7.	INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS E REALIZAÇÃO DAS CONCLUSÕES (ESTÁGIO 9).....	112
4.	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO MODELO PROPOSTO E DOS DADOS .	113
4.1.	ESPECIFICAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL E DOS MODELOS DE MENSURAÇÃO (ESTÁGIOS 1 E 2).....	113
4.2.	COLETA E EXAME DOS DADOS (ESTÁGIO 3).....	115
4.2.1.	PERFIL DAS EMPRESAS RESPONDENTES	116
4.3.	A ESTIMAÇÃO DO MODELO DE CAMINHOS ATRAVÉS DO PLS (ESTÁGIO 4).....	118
4.4.	AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO (ESTÁGIOS 5 E 6)	120
4.4.1.	AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO REFLEXIVO (ESTÁGIO 5)	120
4.4.1.1.	Confiança na consistência interna.....	120
4.4.1.2.	Validade convergente.....	120
4.4.1.3.	Validade Discriminante.....	123
4.4.2.	AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO FORMATIVO (ESTÁGIO 6).....	125
4.4.2.1.	Validade convergente.....	126
4.4.2.2.	Colinearidade entre indicadores.....	126
4.4.2.3.	Significância e Relevância dos construtos formativos.....	127
4.5.	AVALIAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL (ESTÁGIO 7).....	132
4.5.1.	AVALIAÇÃO DA COLINEARIDADE NO MODELO ESTRUTURAL.....	132
4.5.2.	AVALIAÇÃO DA SIGNIFICÂNCIA E RELEVÂNCIA DAS RELAÇÕES NO MODELO ESTRUTURAL, OU DOS COEFICIENTES DE CAMINHO ENTRE OS CONSTRUTOS.....	133
4.5.3.	AVALIAÇÃO DO NÍVEL DOS VALORES DOS R^2 (COEFICIENTES DE DETERMINAÇÃO).....	140
4.5.4.	AVALIAÇÃO DO TAMANHO DO EFEITO DO f^2	142
4.5.5.	AVALIAÇÃO DA RELEVÂNCIA PREDITIVA Q^2 E DO TAMANHO DOS EFEITOS q^2	144
4.6.	REALIZAÇÃO DE ANÁLISES AVANÇADAS SOBRE O MODELO (ESTÁGIO 8).....	148
4.6.1.	ABORDAGEM DOS 2 ESTÁGIOS	149
4.7.	INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS E REALIZAÇÃO DAS CONCLUSÕES (ESTÁGIO 9) .	154
5.	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	155
5.1.	ANÁLISE E DISCUSSÃO SOBRE OS COEFICIENTES DE CAMINHO E AS RELAÇÕES PROPOSTAS	155
5.2.	ANÁLISE E DISCUSSÃO SOBRE OS COEFICIENTES DE DETERMINAÇÃO (R^2).....	163
6.	CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.....	166

6.1.	CONCLUSÕES.....	166
6.2.	SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS.....	169
	REFERÊNCIAS.....	170
	APÊNDICES	178

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

O crescente nível de competição global intensifica o desafio para as organizações entrarem e permanecerem no mercado, aumentando, na mesma proporção, a busca por formas mais efetivas de gerir seus recursos, atender ao mercado e alcançar vantagens competitivas, com o objetivo de melhorar o desempenho organizacional (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003, p. 675).

Várias são as teorias organizacionais que buscam explicar, ou prescrever, as formas como as organizações utilizam seus recursos, interagem internamente e com os vários atores presentes em seu ambiente de atuação, sob diversos aspectos.

Na visão de Donaldson (1999, p. 105) “entre os estudos organizacionais, a Teoria da Contingência tem fornecido um paradigma coerente para a análise da estrutura das organizações [...]”, por defender que não existe uma estrutura universal e ideal para todos os tipos de organizações (DONALDSON, 1999, 2001; LAWRENCE; LORSCH, 1973; BERTERO, 1999). A premissa é que para a organização ser efetiva e obter desempenho satisfatório, se torna necessário que ela alinhe sua estrutura às características e mudanças do ambiente, de forma a obter adequação entre sua estrutura e o mesmo (DONALDSON, 1999, p. 105).

Segundo Bourgeois III e (1984) e Lenz e Engledow (1986), é forte a influência das ideias da Teoria da Contingência no mundo dos negócios, gerando impacto no modo de gestão de muitas organizações, sobretudo no que se refere à elaboração de estratégias.

Os estudos sobre Planejamento Estratégico se dividem em muitas escolas, que podem ser agrupadas em duas grandes correntes, a Corrente Prescritiva e Corrente Descritiva (BHIMANI; LANGFIELD-SMITH, 2007; MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010).

De acordo com Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010), as Escolas da Corrente Prescritiva de estratégia, como a Escola do Design e a Escola do Posicionamento, entendem o processo estratégico dividido em três fases distintas e sequenciais: formulação, implementação e controle. Segundo esses autores, essas Escolas defendem a formulação da estratégia a partir da análise do ambiente em que a organização atua, prescrevendo métodos para isso, como a análise SWOT, desenvolvida por Christensen e Andrews por volta de 1965, na Harvard Business School, base para a formulação da estratégia na Escola do Design, e a análise das cinco forças competitivas de mercado, desenvolvida por Porter por volta de 1980, que representa o modelo estratégico mais reproduzido e debatido desde seu surgimento, modelo esse que se tornou o mais representativo da Escola do Posicionamento.

A análise SWOT, principal representante da Escola do Design, defende a criação da estratégia a partir da avaliação dos pontos fortes (Strengths) e fracos (Weaknesses) da organização, à luz das oportunidades (Opportunities) e das ameaças (Threats) percebidas no ambiente em que atua, (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010; MINTZBERG, 2004).

A Escola do Posicionamento pode ser dividida em três períodos distintos, cada qual com suas inclinações e analogias para o processo de formulação de estratégias, como a inspiração para o desenvolvimento de estratégia nas ideias e filosofias militares, no primeiro período desta Escola; ou os imperativos das empresas de consultoria, como o de participação de mercado, através da aplicação de modelos ou gráficos, como a matriz BCG e a curva de experiência, no segundo período; porém, é em seu terceiro período que essa Escola se desenvolve e alcança grande popularidade, sendo que, a partir da publicação do livro *Competitive Strategy* de Michael Porter, em 1980, suas ideias passaram a ocupar a maior parte do ensino e pesquisa sobre estratégia em todo o mundo, assim como a prática no meio empresarial, dado os alunos que eram formados dentro dessa perspectiva e a reproduziam nas empresas, como também pela rápida difusão dessas ideias pelas empresas de consultoria, que encontraram nas estratégias genéricas de Porter um amplo campo de atuação (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010).

A formulação da estratégia, segundo Porter (1986), deve ser realizada a partir da análise de cinco forças competitivas, que são: o poder de barganha dos clientes, o poder de barganha dos fornecedores, a ameaça de novos entrantes, a ameaça de produtos substitutos e a rivalidade entre concorrentes.

Porter (1986) indica que, após analisar criteriosamente as cinco forças de mercado, a empresa deve definir seu posicionamento estratégico, defendendo que apenas dois tipos de estratégia são viáveis, intitulando-as de estratégias genéricas, quais sejam: (a) liderança em custos; ou (b) liderança em diferenciação; ambas podendo apresentar um escopo amplo ou específico, sendo este último denominado por Porter (1986) como enfoque ou foco. Maiores detalhes sobre as estratégias genéricas defendidas por Porter (1986) são apresentados neste trabalho na seção de definição dos construtos, no capítulo da revisão da literatura.

Porter (1986) chama a atenção para os riscos de se permanecer no meio termo, não definindo claramente em que estratégia a organização irá atuar, afirmando que, nesse caso, dificilmente uma organização poderá obter sucesso.

Uma premissa das Escolas da Corrente Prescritiva de estratégia diz respeito à análise do ambiente em que a organização atua, tendo como ponto central a necessidade de adequação das capacidades internas às oportunidades externas (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010).

Outra premissa da Corrente Prescritiva de estratégia é a que a estrutura organizacional deve seguir a estratégia, indicando que cada vez que uma estratégia é formulada a estrutura da organização deve ser reconsiderada (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010).

A Corrente Prescritiva de estratégia também tem como premissa que a implementação da estratégia deve ser realizada após a conclusão do processo de formulação. Essa Corrente faz uma clara distinção entre pensamento e ação, devendo a estratégia concebida ser executada conforme definido na fase de formulação (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010; MINTZBERG, 2004; SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987).

Para Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010, p. 62), devido à formalização na fase de formulação, e a rigidez que isso acarreta, a fase de implementação propicia maior liberdade ou flexibilidade para quem executa, gerando grande necessidade de controle para os formuladores da estratégia.

A partir dessa lógica, torna-se essencial para o sucesso do planejamento estratégico o controle estratégico, que verificará como os planos desenvolvidos durante a formulação estão sendo executados, monitorando os desvios e corrigindo suas causas, ou mesmo propondo mudanças ou adaptações que se façam necessárias durante a execução. Segundo Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010, p. 71), “[...] grande parte daquilo que tem sido chamado de planejamento estratégico é, na realidade, controle estratégico”.

Controle, neste caso, é caracterizado como um processo que possibilita o acompanhamento das atividades da organização, de modo a garantir sua consistência com os planos anteriormente formulados e o alcance dos objetivos traçados. Ou, sob outro prisma, controle serve para auxiliar os gestores na tarefa de influenciar o comportamento de outros membros organizacionais na direção de implementar as estratégias escolhidas (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 2005; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

As premissas da Corrente Prescritiva de estratégia vão ao encontro das ideias da Teoria da Contingência, que defende que não há um modelo que possa ser aplicado a qualquer tipo de organização, ou seja, único e universal, e que propõe que a organização deve adequar sua estrutura interna às contingências percebidas no ambiente em que atua (DONALDSON, 1999; LAWRENCE; LORSCH, 1973; BERTERO, 1999).

Para Anthony e Govindarajan (2002), o funcionamento da estrutura organizacional depende de um adequado sistema de controle, que, de acordo com Dechow, Grandlund e Mouritsen (2007), na maior parte das empresas é representado por um Sistema de Informações Gerenciais (SIG). Para Frezatti et al. (2009, p. 72), o SIG deve estar alinhado à estrutura organizacional, sendo entendido como um subsistema da organização. Ainda segundo Frezatti et al. (2009, p. 12), o SIG está contido dentro de um sistema mais amplo, o Sistema de Controle Gerencial (SCG).

Segundo Ferreira e Otley (2006, p. 5), SCG é um conjunto de técnicas de controle gerencial que são aplicadas conjuntamente. Para Chenhall (2003), Chenhall e Langfield-Smith (1998), Ferreira e Otley (2006) e Frezatti et al. (2009), SCG se refere a um termo que abrange a contabilidade gerencial e outras formas de controle, que buscam assegurar o cumprimento dos planos gerenciais.

Muitas pesquisas já investigaram as influências dos fatores contingenciais sobre a configuração dos SCG nas organizações (KHANDWALLA, 1972; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; FONSECA, 1997; MOORES; YUEN, 2001; SHARMA, 2002; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; HANSEN; VAN Der STEDE, 2004; GUERRA, 2007; HYVÖNEN, 2008; SILVOLA, 2008; CARVALHO, 2008; NECYK, 2008; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; REGINATO, 2010; TOJAL, 2011; MANTOVANI, 2012). De acordo com essas pesquisas, fatores contingenciais são aqueles que exercem variados níveis de influência sobre a organização, interna ou externamente, como, por exemplo, ambiente externo, estrutura organizacional, estratégia, cultura, porte e tempo de existência.

A maior parte das pesquisas sobre controle gerencial sob a ótica da Teoria da Contingência defende a necessidade da estrutura organizacional, especificamente o SCG, se adequar às variações do ambiente, como forma de subsidiarem com informações fidedignas as decisões dos gestores (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003, p. 675).

A investigação do desenho ou formato dos SCG se apresenta de vital importância para as organizações, sendo estes sistemas geradores de informações que subsidiam em grande parte a tomada de decisões dos gestores (FREZATTI et. al., 2009), possibilitando o monitoramento de ações externas, como transações com diferentes atores como clientes, fornecedores, governo e sociedade em geral, e internas, como sistemas de produção, recursos humanos, contabilidade, finanças e marketing.

Considerando que o Sistema de Controle Gerencial (SCG) faz parte da estrutura organizacional (KHANDWALLA, 1972; FREZATTI et. al., 2009; JUNQUEIRA, 2010; MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010, p. 46-47), e as inter-relações apresentadas, a presente pesquisa busca investigar as influências do "ambiente" e

da "estratégia" na configuração (desenho e uso) dos SCG das empresas pesquisadas, como também a influência desses fatores e da estrutura sobre o desempenho organizacional.

Esta pesquisa busca contribuir para a evolução do campo ao investigar a relação dos fatores contingenciais ambiente externo, estratégia e estrutura organizacional sobre a configuração dos SCG das empresas pesquisadas, e destes sobre o desempenho organizacional das mesmas, confrontando os resultados obtidos com os de outras pesquisas que investigaram um ou mais destes fatores. Para as organizações, pretende-se contribuir com reflexões acerca das formas de controle mais adequadas a determinadas configurações de ambiente e estrutura organizacional, apontando aquelas que estejam mais relacionadas com desempenhos superiores.

1.2. Questão de pesquisa

Consideradas as premissas da Teoria da Contingência, de que as organizações devem adequar suas estratégias e estruturas às especificidades do ambiente em que atuam, devendo a estrutura seguir a estratégia, como forma de garantir sua sobrevivência e crescimento, e consideradas também as premissas da Corrente Prescritiva de Estratégia, que sugerem a necessidade de adequação das capacidades internas das organizações às oportunidades do ambiente, a ocorrência das fases de formulação, implementação e controle da estratégia de forma sequencial e distinta e que a estrutura deve seguir a estratégia organizacional, surge a questão orientadora desta pesquisa:

Qual o grau de influência das forças competitivas do ambiente externo e da estratégia organizacional sobre a configuração (desenho e uso) dos SCG das maiores empresas do Espírito Santo, e o grau de influência desses fatores e da estrutura sobre o desempenho organizacional?

1.3. Objetivos da Pesquisa

1.3.1. OBJETIVO GERAL

A pesquisa tem como objetivo verificar o grau de influência das forças competitivas do ambiente externo e da estratégia organizacional sobre a configuração (desenho e uso) dos SCG das maiores empresas do Espírito Santo, bem como o grau de influência desses sobre o desempenho.

1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos da pesquisa são:

- 1.3.2.1 Verificar o nível de competição no ambiente de atuação das empresas;
- 1.3.2.2 Verificar o grau de influência do ambiente externo sobre as estratégias das empresas;
- 1.3.2.3 Verificar o grau de influência do ambiente externo sobre a configuração da estrutura organizacional;
- 1.3.2.4 Verificar o grau de influência do ambiente externo sobre a configuração (desenho e uso) dos SCG;
- 1.3.2.5 Verificar o grau de influência da estratégia organizacional sobre a configuração (desenho e uso) dos SCG;
- 1.3.2.6 Verificar o grau de influência da estrutura organizacional sobre a configuração (desenho e uso) dos SCG;
- 1.3.2.7 Verificar o grau de influência da estrutura organizacional sobre o desempenho organizacional;
- 1.3.2.8 Verificar o grau de influência da configuração (desenho e uso) dos SCG sobre o desempenho organizacional.

1.4. Delimitação da pesquisa

A pesquisa limita-se a investigar as percepções dos gestores responsáveis pela área de controladoria, ou equivalente, sobre o setor de atuação da empresa e a configuração do(s) SCG da mesma. Limita-se também a investigar as empresas cadastradas no banco de dados permanente do anuário promovido pelo Instituto Euvaldo Lodi - IEL-ES, que anualmente classifica e publica uma lista com as 200 maiores empresas do Espírito Santo.

1.5. Relevância do Estudo

O Sistema de Controle Gerencial tem como atribuição principal gerar informações que possam orientar e apoiar as decisões dos gestores. A função de controle é uma das principais atribuições da administração, especialmente para o acompanhamento do planejamento estratégico (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987).

Verifica-se em muitas organizações que implantam um SCG baixos níveis de aproveitamento do mesmo (KHANDWALLA, 1972; JUNQUEIRA, 2010). Como resultado, tem-se a efetivação de um considerável investimento por parte das mesmas, que acabam obtendo pouca ou nenhuma vantagem competitiva na tentativa de sistematizar o controle gerencial. Com isso, além de desperdiçar recursos materiais, humanos e tecnológicos, as organizações ainda se encontram desassistidas de informações que um adequado SCG deve oferecer (KHANDWALLA, 1972).

Pesquisar possíveis relações entre ambiente, estratégia, estrutura e SCG das maiores empresas do estado do Espírito Santo pode possibilitar uma melhor compreensão das relações entre esses fatores, e quais configurações se apresentam mais alinhadas com melhores desempenhos organizacionais.

Para os estudos sobre controle gerencial, e mais especificamente sobre SCG, é possível a comparação com pesquisas que investigaram alguns dos fatores aqui estudados, senão todos. Além da possibilidade de se discutir achados, a discussão

dos procedimentos metodológicos envolvidos nas pesquisas apresenta-se relevante e essencial para a comparação de resultados.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Teoria da Contingência: origem e evolução

Os estudos que compõem a abordagem contingencial são complementares à Teoria dos Sistemas Abertos de Von Bertalanffy, e trabalham com a ideia de adaptação das organizações ao ambiente que as cerca, buscando um contínuo ajuste interno com o mesmo, sob pena de sofrer o processo de entropia (morte) (MOTTA; VASCONCELOS, 2008, p. 210-233; KATZ; KAHN, 1978).

A teoria da contingência existe dentro do contexto da mudança ambiental evolucionária, que crê que as organizações são influenciadas pelo ambiente e que a mudança organizacional é gradual e concomitante com a mudança ambiental (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2007, p. 29). Ela vai contra a ideia da existência de um melhor modelo de organização, defendendo que as organizações devem se adaptar às características do ambiente que as envolve (LAWRENCE; LORSCH, 1973, p. 34; BERTERO, 1999, p. 135; DONALDSON, 1999, p. 105). Por isso, segundo Donaldson (1999, p. 111), ela “[...] frequentemente é chamada de ‘a abordagem da organização e seu ambiente’[...]”.

Na visão da Teoria da Contingência, a otimização da estrutura de uma organização varia de acordo com suas características, também chamadas de fatores contingenciais. Para Donaldson (1999, p. 105), essas características refletem a influência do ambiente em que a organização atua, sendo que, para ser efetiva e obter desempenho satisfatório, a organização deve alinhar sua estrutura a esses fatores, e, dessa forma, ao ambiente.

A ideia de contingência começou a ser aplicada a estruturas organizacionais no final da década de 1950, tendo como centro a ideia da incerteza da tarefa, que acaba por influenciar quase todos os fatores contingenciais de segunda ordem, como porte e inovação. À medida que aumenta a incerteza da tarefa, fator contingencial de primeira ordem, se torna necessário que a hierarquia diminua o controle centralizado

e utilize estruturas comunicativas e participativas, o que acaba por reduzir a simplicidade estrutural (DONALDSON, 1999, p. 106-107).

Segundo Donaldson (1999, p. 106), “[...] a função da pesquisa contingencial é identificar o fator ou fatores contingenciais particulares aos quais cada aspecto da estrutura organizacional precisa adequar-se [...]”.

Algumas constatações comuns a diversas pesquisas na área ajudaram a consolidar os três elementos principais que juntos formam o paradigma central da Teoria da Contingência, os quais indicam que: (a) há uma associação entre contingência e estrutura organizacional; (b) a contingência determina a estrutura organizacional; e que (c) a adequação da estrutura organizacional aos diferentes níveis de contingência leva a um desempenho superior (DONALDSON, 2001, p. 07).

Segundo Bertero (1999, p. 134), “[...] a Teoria da Contingência constitui o mais amplo conjunto de trabalhos publicados lidando com Análise Organizacional [...]”. Na história dos estudos organizacionais há diversas pesquisas que buscaram investigar a influência dos fatores ambiente externo, estratégia organizacional e tecnologia sobre a estrutura da organização. Alguns exemplos são trazidos por Donaldson (1999), como a pesquisa de Chandler Jr., 1962, que indica associações entre mudança ambiental, estratégia e estrutura; as pesquisas de Burns e Stalker, 1961, e Lawrence e Lorsh, 1967, que apontam certas relações entre ambiente e estrutura organizacional; as associações entre o tipo de tarefa que a organização desempenha e sua estrutura, constatadas pela pesquisa de Hage, 1965; as pesquisas de Woodward, 1965, Thompson, 1967, e Perrow, 1972, que indicam associações entre tecnologia e estrutura; além das pesquisas de Blau, 1979, e Greiner, 1972, que indicam associações entre tamanho e estrutura organizacional, sendo que essa última também indica associação entre idade e estrutura organizacional.

Dentre as pesquisas e ideias que contribuem para a consolidação de uma Teoria sobre Contingências, conforme Donaldson (2001, p. 07), se destacam as de Burns e Stalker. Na visão de Motta e Vasconcelos (2008, p. 217-221) e Donaldson (2001, p. 37), a teoria de Burns e Stalker, 1961, apresenta dois “tipos ideais” de organização, sendo esses tipos considerados extremos de um contínuo, que poderia acomodar a

maioria das organizações: (a) em uma estrutura mecanicista, rígida e centralizada na figura do superior; ou (b) em uma estrutura orgânica, mais flexível e descentralizada, com decisões sendo tomadas em vários níveis da organização. A estrutura mecanicista dá ênfase à hierarquia, partindo da premissa que os níveis superiores da organização detêm o conhecimento e as informações necessárias para o trabalho, enquanto a estrutura orgânica demanda o compartilhamento de tarefas entre os empregados, que devem trabalhar de forma flexível, com iniciativa e assunção de responsabilidades.

De acordo com Motta e Vasconcelos (2008, p. 210-233) e Donaldson (1999, p. 108, 2001, p. 37-38), Burns e Stalker, 1961, indicam que a estrutura mecanicista é mais adequada a situações relativamente estáveis de mercado e tecnologia, sendo a estrutura orgânica mais adequada a condições de mercado turbulentas, de acirrada concorrência e mudanças tecnológicas rápidas. Segundo Donaldson (2001, p. 37-38), a estrutura mecanicista, defendida pela Escola Clássica de Administração, enfatiza o controle rígido, a descrição clara das tarefas e a especialização. Já a estrutura orgânica, defendida pela Escola de Relações Humanas, enfatiza a participação dos empregados na tomada de decisão, as equipes autogeridas e a atribuição de poder aos funcionários.

Outras pesquisas contribuíram de forma significativa para a consolidação de uma Teoria sobre Contingências. Chandler Jr. (1998), em sua pesquisa de 1962, demonstrou que as mudanças na estrutura organizacional devem ser conduzidas por mudanças de estratégia que, por sua vez, estão associadas a mudanças no ambiente de atuação da organização, como transformações demográficas, mudanças na renda nacional e inovação tecnológica.

Woodward, 1965, de acordo com Motta e Vasconcelos (2008, p. 210-216) e Donaldson (1999, p. 108-109, 2001, p. 52-53), após um levantamento realizado com 100 empresas manufatureiras britânicas, concluiu que em empresas que adotavam tecnologias de simples operação, com emprego de habilidades manuais e artesanais, a estrutura organizacional possuía características marcadamente orgânicas e informais. Já as organizações que produziam em grande escala e utilizavam equipamentos mais sofisticados se caracterizavam por uma estrutura mais formal e mecanicista, nos preceitos da administração clássica. Contudo, à

medida que as organizações mecanicistas se utilizavam de tecnologias mais avançadas, eram gerados processos de produção mais automatizados, com utilização intensa de capital, o que acabava gerando uma produção contínua, e a alteração da estrutura mecanicista para a criação de linhas de trabalho orgânicas e de relações humanas.

Para Woodward (1977, p. 85-86), a ligação entre a tecnologia e a forma como as empresas se organizam, ou seja, sua estrutura, não se deve ao comportamento consciente ou política deliberada dos administradores, havendo forte indicação de que os aspectos administrativos são influenciados pelos aspectos técnicos das tarefas desempenhadas pelas empresas.

Woodward (1977, p. 76-80) percebeu em sua pesquisa que a adequação entre estrutura organizacional (em termos de mecanicista ou orgânica, como sugerido por Burns e Stalker, 1961) e tecnologia apresentava certa associação com desempenho superior nas organizações.

Nas afirmações de Donaldson (1999, p. 110), Perrow, 1967, também reconheceu associações entre tecnologia e estrutura, afirmando que o nível de conhecimento da tecnologia utilizada nas operações da organização ajudava a moldar sua estrutura, e que quanto mais codificado e estruturado o conhecimento utilizado nas operações, mais centralizado tende a ser seu processo decisório.

Para Thompson “[...] a tarefa e a tecnologia são os principais fatores contingenciais da estrutura organizacional [...]” (apud DONALDSON, 2001, 50). De acordo com Donaldson (1999, p. 110), Thompson, 1967, concluiu que o formato da estrutura organizacional era gerado pelas interdependências entre as atividades dos diferentes processos de trabalho da organização, sendo que essas necessitam ser geridas em diferentes níveis hierárquicos. Segundo Donaldson (1999, p. 110), Thompson, 1967, indica que as organizações atuam como “sistemas abertos” (que efetuam trocas com seu ambiente), porém tentam proteger do ambiente suas principais tecnologias de produção através de um “sistema fechado”.

Na visão de Donaldson (2001, p. 38-39), associações entre o tipo de tarefa que a organização desempenha e sua estrutura também foram percebidas por Hage,

1965, que indicou também que a adequação entre esses dois fatores impacta positivamente no desempenho organizacional.

De acordo com Motta e Vasconcelos (2008, p. 221-222) e Donaldson (1999, p. 109-110; 2001, p. 41-42), Lawrence e Lorsch, 1967, identificaram que taxas elevadas de mudança ambiental tendem a provocar diferentes níveis de incerteza nos diversos departamentos de uma organização, o que acaba influenciando a estrutura e a cultura desses departamentos, gerando, assim, diferentes níveis de diferenciação interna, o que pode ser muito prejudicial para o desempenho organizacional. Isso pode ser visualizado, por exemplo, nas diferentes formas como as incertezas do ambiente impactam departamentos como o de pesquisa e desenvolvimento e o de produção. Departamentos que enfrentam taxas elevadas de incerteza tendem a se organizar de forma mais orgânica, enquanto os que enfrentam taxas mais reduzidas tendem a uma estrutura mecanicista, e isso contribui para que suas estruturas se diferenciem na mesma proporção das incertezas enfrentadas por cada um. Assim, quanto maior o nível de diferenciação, maior integração é necessária para a efetividade de toda organização.

Weber (1947, p. 337-340) propôs o modelo burocrático, que tem como algumas características: (a) as funções claramente definidas; (b) a impessoalidade nas relações; (c) a estrutura formalizada; (d) a racionalidade instrumental; (e) a autoridade racional-legal; (f) o trabalho em tempo integral e assalariado, com o emprego de administradores de carreira apontados por mérito, qualificados e organizados hierarquicamente.

Para alguns autores, como Motta e Vasconcelos (2008, p. 129-133), o modelo burocrático proposto por Weber nada tem a ver com a Teoria da Contingência, sendo considerado parte importante da Teoria Estruturalista, mas especificamente do Estruturalismo Fenomenológico.

Já para autores como Donaldson (2001, p. 62), Weber, 1964, enxerga o modelo burocrático com vantagens como eficiência, previsibilidade, confiança e disciplina rigorosa, sendo que o desenvolvimento de uma estrutura burocrática envolve a configuração de fatores como tamanho da organização e tecnologias utilizadas para comunicação, fatores esses investigados pela Teoria da Contingência.

Segundo Donaldson (2001, p. 63-64), O grupo de Aston, grupo de pesquisadores da Universidade de Aston, em Birmingham, Grã-Bretanha, investigou o “tipo ideal” do modelo burocrático sugerido por Weber, 1947, e identificou o número de empregados como o principal preditor da estrutura organizacional, e o porte organizacional e o tipo de controle foram os principais preditores da centralização da decisão, indicando que a descentralização seria maior em organizações independentes. Esse grupo também identificou que a estrutura burocrática é composta por especialização, formalização, descentralização e extensão de níveis hierárquicos, sendo esta última característica positivamente associada ao tamanho organizacional (DONALDSON, 2001, p. 64-65).

Donaldson (1999, p. 110) afirma que associações entre tamanho e estrutura organizacional também foram verificadas por Blau, 1979, que indica que à medida que as organizações crescem suas estruturas se tornam cada vez mais elaboradas, com mais divisões, departamentos e níveis hierárquicos, sendo que esse crescimento leva a grandes economias de escala, com a gradativa diminuição proporcional dos cargos de gerência e *staff*.

Outro pesquisador que destaca a influência do fator tamanho sobre a estrutura organizacional é Greiner (1972). Ao analisar as pesquisas sobre desenvolvimento organizacional, Greiner (1972, p. 4) verifica cinco dimensões-chave, sendo: idade, tamanho (ou porte), estágios de evolução e revolução, e taxa de crescimento de sua indústria (ou setor).

Em relação à idade da organização, Greiner (1972, p. 4), ao analisar dados históricos, percebe que as práticas organizacionais não são mantidas por um longo período, sendo que "o conceito de descentralização, por exemplo, pode descrever as práticas corporativas em um período, mas pode perder seu poder descritivo em outro" (GREINER, 1972, p. 4). Em relação ao tamanho organizacional, esse autor defende que "[...] os problemas e soluções de uma empresa tendem a mudar marcadamente com o aumento do número de funcionários e do volume de vendas [...]" (GREINER, 1972, p. 4).

Greiner (1972, 1998) argumenta que as organizações geralmente experimentam um curto período de crescimento, sem que haja alguma ruptura ou crise, sendo que o

termo evolução parece apropriado para descrever esses curtos períodos, quando pequenos ajustes são necessários para manter o crescimento sob o mesmo padrão de gestão. O termo revolução é utilizado para períodos turbulentos, que exibem sérias mudanças nas práticas gerenciais.

Para Greiner (1972, 1998), à medida que as organizações crescem elas evoluem por cinco fases, sendo: fase 1 - criatividade; fase 2 - direção; fase 3 - delegação e descentralização; fase 4 - coordenação; e fase 5 - colaboração. Em cada uma dessas fases a organização passa pelo período mais calmo, o período de evolução, sendo que esse período culminará em um período turbulento, de rápidas mudanças, o período de revolução. Para esse autor, "[...] a tarefa crítica a gerir em cada fase revolucionária é encontrar um novo conjunto de práticas organizacionais que formarão as bases para gerir o próximo período de crescimento evolucionário [...]" (GREINER, 1972, p. 5).

Lex Donaldson (1999, 2001) tentou integrar as diversas abordagens contingenciais no que foi denominado de *Neo-Contingency Theory*. A partir da verificação de três elementos comuns percebidos em diferentes abordagens, Donaldson propõe uma teoria comum, intitulada por ele de Teoria da Adaptação Estrutural para Readquirir Adequação (*Structural Adaptation to Regain Fit*), ou SARFIT. "[...] Ela sustenta haver adequação entre cada contingência e um ou mais aspectos da estrutura organizacional de forma que a adequação afeta positivamente o desempenho [...]" (DONALDSON, 1999, p.117) e a inadequação negativamente.

As pesquisas apresentadas contribuíram de forma significativa para o desenvolvimento dos estudos organizacionais, sobretudo para a formação de uma teoria organizacional sobre contingências, através, como Donaldson (1999, 2001) se refere, de suas diversas abordagens contingenciais. Alguns desses estudos partiram de constatações de estudos anteriores, investigando novos aspectos ou comprovando ou refutando os achados precedentes. Dessa forma, ajudaram a criar um corpo de conhecimento sobre os principais fatores que influenciam a estrutura organizacional, de modo a desenvolver esse campo de pesquisa e proporcionar direcionamentos para as pesquisas que viriam a ser realizadas.

O conjunto desses trabalhos contribuiu para a definição das premissas básicas da Teoria da Contingência, constituindo um ponto de partida para as pesquisas que buscam desenvolver o campo.

2.2. Controle Gerencial: uma visão geral

Para Berry et al. (2009, p. 16), “o controle gerencial continua a ser uma grande preocupação para organizações de todos os tipos [...]”. Segundo esses autores, mudanças individuais, sociais, econômicas e tecnológicas têm transformado as práticas de controle nas últimas quatro décadas, sendo um grande desafio ajustar ou criar novas formas de controle para um mundo em rápidas transformações.

O Controle Gerencial é um processo que orienta as organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente incerto, gerando informações que possibilitam aos gestores influenciar o comportamento dos demais membros internos da organização (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 2005; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

É através do controle gerencial que as estratégias definidas serão acompanhadas, a fim de que a empresa atinja o que foi planejado inicialmente, corrigindo os desvios ou apontando as alterações de curso que sejam necessárias (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p. 30-34; MINTZBERG et al., 2006).

As relações dos diversos níveis organizacionais e suas respectivas autoridades e responsabilidades são definidas pela estrutura organizacional, e o funcionamento dessa estrutura depende de um apropriado sistema de controle (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

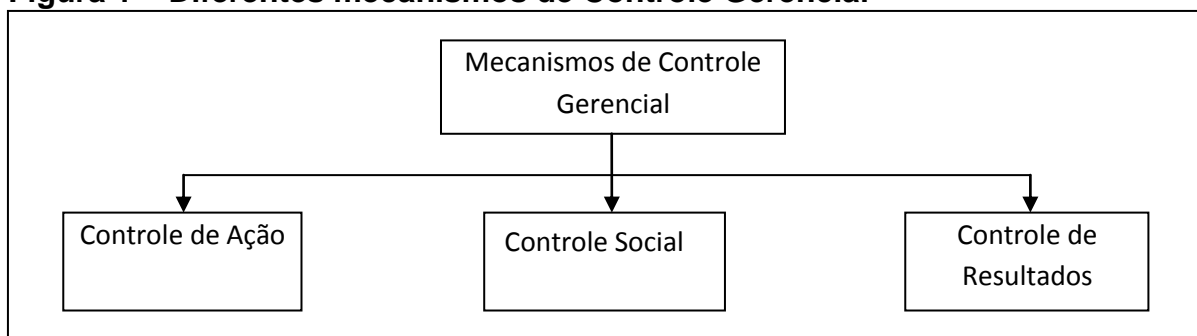
Na maior parte das empresas o sistema de controle é representado por um Sistema de Informações Gerenciais (SIG), que, por sua vez, “[...] perpassa toda a estrutura [...] e fornece insumos para decisões de natureza estratégica, tática e operacional. Ele tem a função de conectar pessoas com suas respectivas atividades [...]” (DECHOW; GRANDLUND; MOURITSEN, 2007, p. 625-640). Segundo Frezatti et al. (2009, p. 12), o SIG está contido dentro de um sistema mais amplo, o SCG.

Segundo Chenhall (2003, p. 129), o SCG é um termo amplo, que abrange o Sistema de Contabilidade e inclui outros controles, como o controle pessoal ou coletivo. Artefatos, ou Técnicas, que visam o planejamento e o controle, a avaliação de desempenho, o custeio e o fornecimento de informação para auxiliar o processo decisório ajudam a compor o conjunto de técnicas utilizadas de forma conjunta no desenho de um SCG (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998). Para Ferreira e Otley (2006, p. 05), o SCG é um conjunto de técnicas de controle gerencial que são aplicadas conjuntamente.

Uma considerável parte dos estudos sobre controle gerencial adota o termo Sistema de Controle Gerencial (SCG) como um termo mais amplo, que inclui a contabilidade gerencial e outras formas de controle, como defendido por Chenhall (2003), Chenhall e Langfield-Smith (1998), Ferreira e Otley (2006) e Frezatti et al. (2009), sendo esta a terminologia adotada neste estudo.

De acordo com Ouchi (1979), para que um SCG cumpra sua função dentro da organização ele precisa de informações que “[...] são obtidas através de diferentes mecanismos de controle, tais como, controle de ação ou comportamental, controle cultural ou social e controle de resultados”. Esses mecanismos estão representados na figura 1.

Figura 1 – Diferentes mecanismos de Controle Gerencial



Fonte: Ouchi (1979).

Este estudo foca o Controle de Resultados, que, de acordo com Aguiar e Frezatti (2007a), é composto pelos seguintes estágios: 1) estabelecer medidas de desempenho que minimizem comportamento indesejável; 2) estabelecer metas de desempenho; 3) mensurar desempenho; e 4) fornecer recompensas e punições.

Duas dimensões do SCG têm sido extensamente discutidas por estudiosos do campo, que são o desenho e o uso dos SCG (FERREIRA; OTLEY, 2006, p. 05). Segundo Ferreira e Otley (2006, p. 05), discutir apenas uma dimensão isoladamente pode resultar, desnecessariamente, em uma perspectiva limitada sobre a operação do SCG. De acordo com Hyvönen (2008, p. 344-345), o desenho e o uso dos sistemas de controle pela empresa dependem do contexto organizacional.

A necessidade por controlar custos e avaliar se os diversos departamentos estão operando em consonância com suas expectativas deve ser proporcional ao nível de competição do setor em que a organização atua, e os desenvolvedores dos sistemas de controle devem conhecer os diferentes tipos de competição que cada organização enfrenta (KHANDWALLA, 1972, p. 275).

2.3. Controle Gerencial sob a ótica da Teoria da Contingência

Caldez e Guilding (2008, p. 840) chamam a atenção para o panorama traçado por Chenhall (2003) sobre os estudos que exploraram o tema controle gerencial, que remontam aos trabalhos de Gordon e Miller, 1976, Waterhouse e Tiessen, 1978, Ginzberg, 1980, e Otley, 1980. Seguindo a visão de Dent, 1990, e Fisher, 1995, Caldez e Guilding (2008, p. 840) concordam que a partir desses trabalhos iniciais, a abordagem contingencial passou a prevalecer nas pesquisas empíricas no campo do controle gerencial, se tornando o paradigma dominante.

Os fatores contingenciais influenciam a estrutura das organizações e conseqüentemente dos SCG (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). Para Frezatti et al. (2009, p. 42) “[...] a Teoria da Contingência é adequada para o estudo da relação entre desenho de sistemas de contabilidade gerencial e as variáveis contingenciais específicas de cada organização”.

Uma das tendências para identificar e analisar a estrutura apropriada de um SCG é a análise do seu relacionamento com o desempenho organizacional, considerando o efeito de variáveis contingentes (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; GUERRA, 2007; HYVÖNEN, 2008; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010). Assim, uma estrutura apropriada seria aquela que está associada com maior desempenho organizacional,

sendo essa associação moderada por variáveis contingentes, tais como ambiente, tecnologia e estratégia (AGUIAR; FREZATTI, 2007a).

Na visão de Aguiar e Frezatti (2007b, p. 02), “[...] compreender os contextos em que certas estruturas do SCG são adequadas possibilita a previsão de quando sua adoção poderá ser bem-sucedida e quando serão necessárias mudanças [...]”, o que possibilita não desperdiçar recursos com estruturas não adequadas ao contexto da estratégia. Nesse sentido se posiciona Khandwalla (1972), argumentando que um SCG tende a ter diversos custos e benefícios, cabendo aos gestores e projetistas destes sistemas avaliar em quais circunstâncias determinado nível de controle é mais adequado, sob pena da organização incorrer em diversos custos desnecessários e poucos benefícios.

O desajuste dos atributos do SCG com o contexto em que a organização atua acarreta em disfunção entre a demanda e a oferta de informação, em quantidade e qualidade, o que pode gerar custos desnecessários e desviar o foco do tomador de decisão (GUERRA, 2007, p. 112-113), culminando em decisões incorretas, prejuízos e perdas de oportunidades, de mercado e de vantagem competitiva, e, dependendo do nível desse tipo de ocorrência, no fechamento do negócio.

2.3.1. SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL SOB A ÓTICA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA: ORIGEM E EVOLUÇÃO DAS PESQUISAS

Chenhall (2003, p. 128) examinou alguns dos principais fatores considerados em diversas pesquisas que relacionaram SCG e fatores contingenciais, quais sejam: ambiente externo, tecnologia, estrutura organizacional, tamanho, estratégia e cultura. Hyvönen (2008, p. 344-345) obteve conclusão semelhante em seu trabalho, com exceção dos fatores estratégia e cultura.

Procurando identificar os estudos internacionais publicados nos últimos quinze anos que relacionaram fatores contingenciais a SCG, realizou-se uma busca em dois dos principais periódicos internacionais de contabilidade gerencial, o *Accounting Organizations and Society* e o *Management Accounting Research*.

A partir do levantamento de alguns estudos nos periódicos mencionados pôde-se chegar a outros publicados em diferentes periódicos. O intuito foi elencar alguns trabalhos que exploraram tal temática, sem a pretensão de ser exaustivo quanto ao contexto geral desse tipo de pesquisa no mundo, mas sim ter uma visão de como a Teoria da Contingência tem sido relacionada a SCG, e quais fatores têm sido mais investigados.

Com o intuito de identificar os trabalhos desenvolvidos no Brasil que investigaram possíveis relações entre fatores contingenciais e a configuração dos SCG, foram realizadas buscas nos principais periódicos nacionais relacionados ao tema. Especificamente, foram pesquisados trabalhos com as palavras-chave controle gerencial, controle empresarial, controle de gestão, teoria da contingência, teoria contingencial e sistema de controle no sítio eletrônico (site) de periódicos CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – (acesso em 29 jul. 2012), do Governo Federal, sendo utilizada a ferramenta de pesquisa avançada e consultado o banco de teses (que disponibiliza diversas dissertações e teses).

Outras fontes pesquisadas foram: o site de busca Google acadêmico (acesso em 30 jul. 2012) e o site da ANPAD - Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (acesso em 01 ago. 2012).

A seguir são apresentados os estudos identificados, sendo divididos por fator contingencial associado ao SCG.

2.3.1.1. Ambiente e SCG

Em seu estudo Khandwalla (1972) propõe que diferentes tipos de competição podem influenciar de diferentes formas as atividades de controle. Segundo esse autor, a utilização de sofisticados instrumentos de controle tende a acompanhar a competição do ambiente em que a organização atua, sobretudo quando se refere à competição entre produtos concorrentes, sendo que "[...] um sofisticado sistema de controle em uma firma que não enfrenta competição intensa pode ser mais prejudicial do que bom" (KHANDWALLA, 1972, p. 282).

Em relação a ambientes com elevado grau de incerteza, por conta de fatores como acirrada concorrência e rápidas mudanças, Chenhall e Morris (1986) apontam que a utilidade percebida na informação tempestiva, ou seja, gerada rapidamente, e com amplo escopo, é consistente com a demanda dos gestores, os quais apontam que essa informação deveria ser provida para melhorar seus tempos de resposta e auxiliar na leitura do ambiente. Esse estudo também indica que “[...] informação integrada e agregada é percebida favoravelmente por gestores descentralizados [...]” (CHENHALL; MORRIS, 1986, p. 31).

Em um estudo sobre a Característica do Sistema Orçamentário (CSO) de um setor hoteleiro, Sharma (2002) percebeu que diferentes dimensões da incerteza ambiental percebida têm efeitos diferentes sobre a CSO e a estrutura organizacional.

O estudo de Espejo (2008) indica haver associação entre o ambiente e os fatores contingenciais internos estrutura, tecnologia, estratégia e porte. Indica também que os fatores contingenciais externos e internos influenciam os atributos do sistema orçamentário e o desempenho organizacional, e que a presença de certos atributos orçamentários tem associação com o desempenho, sendo possível estabelecer um arranjo entre variáveis contingenciais, atributos do sistema orçamentário e desempenho.

Junqueira (2010) examinou possíveis influências do ambiente externo e dos fatores internos tecnologia da informação, estratégia, estrutura e estágio do ciclo de vida no formato dos SCG das empresas pesquisadas.

Segundo Junqueira (2010), quando as empresas foram agrupadas em dois *clusters*, indústria e comércio/serviço, os resultados indicaram significativa associação: (a) entre ambiente e os fatores contingenciais internos (tecnologia da informação, estratégia, estrutura e estágio do ciclo de vida); (b) entre os fatores contingenciais internos e o SCG e; (c) entre o SCG e o desempenho organizacional.

Mantovani (2012) examinou a influência do ambiente externo e dos fatores contingenciais estratégia, estrutura, tecnologia e porte sobre o formato e o uso de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) focados no cliente, e a influência do formato e do uso dos SCG no desempenho desses sistemas.

Segundo Mantovani (2012) o estudo indica: (a) que o ambiente exerce influência nas decisões relacionadas à configuração dos fatores contingenciais internos; (b) que estes influenciam, de forma branda, o formato dos SCG focados nos clientes; (c) que o formato dos SCG focados nos clientes tem forte associação com seu uso intensivo; e (d) que o formato e uso desses sistemas podem contribuir para o desempenho organizacional.

2.3.1.2. Estratégia e SCG

Um estudo de Chenhall e Langfield-Smith (1998) aponta: (a) a importância de sistemas de integração tanto para as estratégias de custos quanto de diferenciação; (b) que sistemas de qualidade e estruturas baseadas em equipes de trabalho proporcionam maiores benefícios às empresas que enfatizam a estratégia de diferenciação, mas não os proporcionam às empresas com alto desempenho e focadas em uma estratégia de custos; (c) que melhorar os processos existentes, inovar nos processos de produção e utilizar técnicas baseadas em atividades são importantes para empresas de alto desempenho que dão ênfase à diferenciação; (d) que as técnicas baseadas em atividades estão associadas ao alto desempenho; (e) que benchmarking e técnicas de planejamento estratégico são importantes e estão ligados a um desempenho superior, tanto na estratégia de diferenciação quanto na de custos; e (f) que medidas de desempenho contemporâneas são importantes em empresas de alto desempenho focadas em custos.

Os resultados do estudo de Baines e Langfield-Smith (2003) indicam que em um ambiente em que o nível de competição é crescente também se torna crescente a utilização de estratégias focadas em diferenciação. Isso, por sua vez, leva a mudanças no desenho organizacional, com maior utilização de estruturas baseadas em equipes, e na adoção de avançadas tecnologias de produção e práticas de controle gerencial. Como consequência, essas mudanças levam a uma maior confiança em informações contábeis não financeiras, proporcionando a melhoria do desempenho organizacional.

Chenhall (2005) desenvolveu um levantamento junto aos gestores seniores de 80 unidades estratégicas de negócio, de empresas listadas entre as 200 maiores organizações industriais australianas, buscando examinar em seus Sistemas de Avaliação de Desempenho Estratégico (SADE) características subjacentes que poderiam ajudar a explicar como esses sistemas apresentam efeitos benéficos.

No estudo, o autor aponta a informação integrativa como uma dimensão chave dos SADE, no papel de auxiliar os gestores a obterem resultados estratégicos positivos. O estudo identificou três dimensões inter-relacionadas de um SADE integrativo, quais sejam: (a) ligações estratégicas e operacionais; (b) orientação para o cliente; e (c) orientação para o fornecedor.

O estudo teve como objetivo prover uma ferramenta racional para a formulação e implementação de estratégias. Diante disso, foi proposto um modelo que, segundo o autor, predizia se um SADE integrativo aumentaria a competitividade estratégica da organização, com a proposição que o SADE integrativo influencia indiretamente os resultados estratégicos, agindo através da mediação das ações de alinhamento da produção com a estratégia e do aprendizado organizacional. Também foi proposta uma influência direta do SADE sobre os resultados estratégicos.

Após a utilização da Modelagem de Equações Estruturais, com o algoritmo PLS, foram confirmadas as seguintes relações: relação positiva entre SADE integrativo e resultados competitivos com estratégias de custos e diferenciação; relação positiva entre o alinhamento estratégico da produção e resultados estratégicos de baixo custo, flexibilidade e entrega; relação positiva entre o SADE integrativo e o alinhamento estratégico da produção, e deste com a orientação para o fornecedor; relação positiva entre aprendizado organizacional e a entrega do resultado estratégico; e relação positiva entre aprendizado organizacional e o SADE e a orientação para o cliente, nos níveis estratégico e operacional.

Já o estudo de Bhimani e Langfield-Smith (2007) indica que as atividades de desenvolvimento e implementação da estratégia tendem a ser estruturadas e formais, e que, enquanto maior ênfase é colocada nas informações financeiras na fase de implementação das estratégias, na fase de desenvolvimento são utilizadas ambas as informações financeiras e não financeiras. Os autores detectaram

diferentes significados sobre o que é considerado estratégico para as empresas, assim como variação na utilização de informações financeiras e não financeiras, e alto grau de especificidade organizacional na utilização de informação contábil estratégica.

Entre as associações percebidas em seu estudo, Hyvönen (2007) verificou que medidas de desempenho contemporâneas não auxiliam empresas com estratégias muito focadas no cliente a alcançar alto desempenho no mesmo. Outra constatação é que a adequação entre estratégias focadas no cliente e medidas financeiras de desempenho contribuem para a melhora do desempenho no cliente.

Auzair (2011) investigou a influência do ambiente externo, especificamente da incerteza ambiental percebida, e da estratégia empresarial sobre o desenho dos SCG dos hotéis da Malásia.

Seus achados indicam que estratégias de baixo custo estão associadas a SCG mais burocráticos (controle formal, rigoroso, restritivo e impessoal, sobre a ação dos indivíduos e com uso de informação financeira), enquanto que estratégias de diferenciação estão associadas a SCG menos burocráticos (controle sobre resultados, informal, frouxo, flexível e impessoal, com uso de informação não financeira). Além disso, indica uma associação entre a utilização de controle mais rigoroso e a percepção de um ambiente com baixa previsibilidade por parte dos gestores.

2.3.1.3. Estrutura e SCG

Em seu estudo em um setor hoteleiro, Sharma (2002) concluiu que a estrutura organizacional exerce significativa influência sobre a Característica do Sistema Orçamentário (CSO), e que a incerteza ambiental percebida, através da estrutura, exerce um fraco efeito indireto sobre a CSO.

Após realizarem um levantamento com 57 gestores responsáveis pela preparação do orçamento em suas unidades de negócio, Hansen e Van der Stede (2004) sugerem que as quatro razões percebidas para o uso do orçamento são

substantivamente únicas em seu próprio uso, e que essas razões surgem em diferentes circunstâncias, sendo que o desempenho de cada uma delas está associado com diferentes características do processo orçamentário. Além disso, demonstram uma associação entre o desempenho de cada “razão para o orçamento” e a satisfação com o orçamento como um todo e o desempenho da unidade organizacional.

A pesquisa de Guerra (2007) investigou como os fatores ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura organizacional, atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) e desempenho organizacional influenciam a configuração estrutural das organizações pesquisadas.

Os resultados dessa pesquisa revelam três tipos de arranjos, sendo o primeiro caracterizado por empresas com ambiente com alto nível de competição, tecnologias modernas e não padronizadas, estratégia de diferenciação, estrutura orgânica e atributos do SCG sofisticados (instrumentos e práticas modernas, informações tempestivas, agregadas, integradas, não financeiras, focadas no ambiente externo e no futuro). O segundo arranjo caracterizou-se por empresas com ambiente estável e protegido, tecnologias pouco padronizadas e pouco desenvolvidas, estratégia de liderança em custos, estrutura mecanicista e atributos do SCG menos sofisticadas (instrumentos e práticas tradicionais, informações não tempestivas, não agregadas, não integradas, financeiras, focadas no ambiente interno e no passado). Já o terceiro arranjo ficou caracterizado por empresas com ambiente e atributos do SCG semelhantes ao primeiro, e com estratégia e estrutura similares ao segundo.

Os resultados indicam que nos dois primeiros arranjos há uma melhor adequação entre a estrutura organizacional das empresas e os fatores contingenciais, sendo que nestes arranjos foi percebido um desempenho superior das empresas, ao contrário do terceiro arranjo, onde a estrutura não se apresentou adequada aos fatores contingenciais.

A pesquisa de Reginato (2010) indica certa associação entre ambiente externo e modelo de gestão nos três setores observados, especialmente nos setores da indústria e do comércio. Também foi constatado que os elementos do modelo de

gestão influenciam significativamente os tipos de controle gerencial adotados, principalmente no setor industrial. As fases de planejamento e controle foram consideradas as mais relevantes entre os elementos do modelo de gestão nos três setores investigados, sendo que o setor industrial apresentou mais controle e monitoramento. Outro achado diz respeito à expressiva associação verificada entre os controles gerenciais e o desempenho nos setores industrial e de serviços.

2.3.1.4. Ciclo de vida e SCG

Os resultados de um estudo de Moores e Yuen (2001) indicam que a formalidade dos SCG sofreu mudanças para complementar as características organizacionais através dos diferentes estágios do ciclo de vida, sendo que as empresas que se encontravam no estágio de crescimento eram as que mais se dedicavam a elevar a formalidade de seus SCG. Outra constatação é que, entre os diferentes estágios do ciclo de vida organizacional, a seleção de ferramentas de controle gerencial predominava na explicação dos diferentes formatos dos SCG em cada estágio.

Os autores sugerem que, devido à homogeneidade das configurações organizacionais em cada estágio do ciclo de vida, as relações entre fatores contingenciais e SCG devem ser verificadas através de pesquisas longitudinais.

Um estudo desenvolvido por Kallunki e Silvola (2008) teve como objetivo investigar se o uso de um sistema de custeio baseado em atividades se difere em empresas que se encontram em diferentes estágios do ciclo de vida organizacional.

Os resultados indicam que as seguintes razões são consideradas mais importantes para a utilização do sistema de custeio baseado em atividades em empresas que se encontram no estágio de maturidade, quando comparadas com aquelas que estão no estágio de crescimento: entendimento do custo real do produto; diminuição do custo do produto; melhora da tomada de decisão baseada em custos; modernização do sistema de controle de custos para atender à realidade; alocação mais acurada dos custos indiretos; identificação das atividades que geram custos; e controle e diminuição dos custos indiretos.

Já diminuir os custos dos produtos, melhorar a tomada de decisão baseada em custos e identificar as atividades que geram custos foram razões identificadas como mais importantes para a utilização do sistema de custeio baseado em atividades por empresas que se encontram no estágio do renascimento, em relação àquelas que se encontram no estágio de crescimento.

Esse estudo de Kallunki e Silvola (2008) indica que as razões para a utilização do sistema de custeio baseado em atividades variam entre os diferentes estágios do ciclo de vida organizacional. A efetividade dos custos e a rentabilidade são mais importantes para as empresas que se encontram nos estágios de maturidade e renascimento, do que para aquelas que estão no estágio de crescimento. As primeiras, ao contrário das que estão no estágio de crescimento, colocam mais ênfase na redução e controle dos custos e na melhoria da tomada de decisão.

Em outra pesquisa, Silvola (2008) investigou como o estágio do ciclo de vida organizacional e a existência de investidores de capital de risco afetam o uso dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG).

Os resultados, após a análise dos dados através da técnica estatística de regressão logística multinomial, indicam que o planejamento estratégico e o uso de ferramentas de controle gerencial diferem ao longo dos estágios do ciclo de vida organizacional, independente da existência ou não de investidores de capital de risco.

Ao contrário das pesquisas anteriores sobre o tema, que indicam que a existência de investidores de capital de risco é essencial nas empresas que se encontram nos estágios de nascimento e crescimento, o estudo de Silvola (2008) indica que a existência desses investidores é essencial nos estágios de maturidade e renascimento.

Necyk (2008, p. 132) constatou que o processo de transição entre os estágios não é linear, em que os atributos do Controle Gerencial se alteram junto às alterações de ciclo de vida. Trata-se de um processo que demanda tempo para adaptação às novas demandas internas.

2.3.1.5. *Porte/Tamanho e SCG*

O estudo de Sharma (2002), que investigou a influência de algumas variáveis contextuais sobre a Característica do Sistema Orçamentário (CSO) de um setor hoteleiro, indica, entre outras coisas, que: o tamanho do hotel exerce um significativo efeito sobre a CSO, e, por outro lado, o tamanho do hotel não influencia significativamente a estrutura organizacional.

Os achados da pesquisa de Cadez e Guilding (2008) corroboram com o princípio fundamental da Teoria da Contingência, de que não existe um SCG universal, que seja apropriado para todos os tipos de organização, indicando que fatores como tamanho e estratégia exercem importante influência no sucesso da implantação do SCG.

2.3.1.6. *Tecnologia e SCG*

Entre os achados do estudo de Hyvönen (2007), há a indicação de que sistemas contemporâneos de controle gerencial, combinados com avançada tecnologia da informação, estão relacionados a alto desempenho no cliente, quando a empresa não segue uma estratégia focada no mesmo.

Os estudos de Junqueira (2010) e Mantovani (2012) além de indicarem que o ambiente externo exerce influência sobre os fatores internos, dentre eles tecnologia, estratégia e estrutura, também indicam associações destes fatores com o formato dos SCG.

2.3.1.7. *Cultura (social e organizacional) e SCG*

Fonseca (1997) examinou a influência de diferentes culturas nacionais no sistema de planejamento e controle de uma subsidiária brasileira de uma multinacional britânica.

Entre seus achados, Fonseca (1997) aponta que “[...] algumas diferenças parecem marcar a forma de os britânicos e brasileiros analisarem o ambiente, selecionarem e interpretarem informações, estabelecerem prioridades e fixarem metas [...]”. Outra constatação foi que o grupo brasileiro indicou certa preferência por um sistema de controle normativo, enquanto o britânico por um sistema de controle baseado na cultura. A utilização de *feedback* como forma de melhorar o desempenho se mostrou mais intensa no grupo britânico. No que se refere às atividades de avaliação, os brasileiros se mostraram mais pressionados para utilizarem medidas de avaliação contábeis, tendo também maior preocupação com filtros de controlabilidade e menor ênfase em atribuição de responsabilidades, quando comparados com a matriz.

Também ficou demonstrada a preferência dos funcionários brasileiros por recompensas extrínsecas, principalmente financeiras, e a preferência por tarefas estruturadas. Por último, os relatos indicam que os britânicos estão orientados para estruturas orgânicas, enquanto os brasileiros para as estruturas mecânicas, nos termos de Burns e Stalker, 1961.

O estudo de Carvalho (2008) verificou o impacto do processo de internacionalização sobre os SCG de uma empresa brasileira de autopeças. A autora concluiu que a internacionalização não foi a única variável responsável pela mudança do SCG utilizado pela empresa, mas foi a principal.

Tojal (2011), assim como Carvalho (2008), investigou os principais impactos sofridos pelo SCG em decorrência da internacionalização das empresas pesquisadas. Os principais achados indicam que os SCG sofrem diferentes influências para se adaptar aos diferentes mercados.

2.4. Construtos da pesquisa

Segundo Bisbe et al. (2007, p. 790), na pesquisa social a especificação conceitual é o processo pelo qual as noções sobre os construtos se tornam mais específicas e precisas.

Para investigar determinado tema ou assunto, é preciso defini-lo com a maior precisão possível, visto que determinada terminologia pode remeter a vários significados diferentes. Fatores como "Prioridades Estratégicas" e "Sistemas de Controle Gerencial" podem ter entendimentos e interpretações variadas. Assim, torna-se necessário definir cada um dos construtos investigados pela presente pesquisa, ou seja, forças competitivas, prioridades estratégicas, sistemas de controle gerencial, estrutura e desempenho organizacional. Essas definições são apresentadas a seguir.

2.4.1. FORÇAS COMPETITIVAS

Além do ponto central que a adaptação da estrutura organizacional às características do ambiente em que a organização atua representa para a Teoria da Contingência, a leitura do ambiente externo também se apresenta de fundamental importância na literatura sobre planejamento estratégico. Autores como Mintzberg e Waters (1985), Porter (1986), Lenz e Engledow (1986), Miller (1992) e Mintzberg et. al. (2006) esboçam ideias, métodos, modelos ou guias para que a tarefa de análise ambiental não seja desorientada e confusa, dado a ampla variedade de fatores que constituem o ambiente competitivo da maioria das empresas.

Uma técnica bastante difundida sobre análise ambiental é a análise SWOT, sigla em inglês para Forças (Strengths), Fraquezas (Weaknesses), Oportunidades (Opportunities) e Ameaças (Threats). Essa técnica defende que para que a organização se posicione adequadamente frente ao mercado ela deve considerar as oportunidades e ameaças de seu ambiente externo e analisar internamente suas forças e fraquezas, moldando, assim, uma estrutura mais adequada a esses quatro aspectos, de forma a obter vantagem competitiva frente a seus concorrentes (PORTER, 1986, 1998; WOOD Jr., 1996; VASCONCELOS; CYRINO, 2000).

Porter (1986, 1998) defende que uma organização somente pode obter vantagem competitiva caso consiga definir claramente sua estratégia, e, apesar de reconhecer que são inúmeras as formas das organizações se posicionarem frente a seu ambiente, ele apresenta e defende duas estratégias bem definidas, e que podem ser

internamente coerentes, chamando-as de “estratégias genéricas”, sendo elas: liderança geral em custos e liderança em diferenciação. Ambas podendo ter escopo amplo ou específico, sendo que Porter denomina este último de enfoque, ou foco em custo ou diferenciação. Contudo, para definirem suas estratégias, as organizações devem realizar a análise do que Porter (1986) chama de “cinco forças competitivas”.

Na presente pesquisa utiliza-se a técnica de análise ambiental proposta por Porter (1986), que propõe a análise do ambiente competitivo da organização a partir do que ele chama de cinco forças competitivas, sendo: 1) o poder de negociação dos fornecedores, 2) o poder de negociação dos compradores, 3) a ameaça de novos entrantes, 4) a ameaça de produtos ou serviços substitutos e 5) a rivalidade entre os concorrentes.

O construto "Forças Competitivas", dessa forma, é formado por cada um dos construtos que representam as cinco "Forças Competitivas" propostas por Porter (1986), que são apresentadas a seguir.

2.4.1.1. Barreiras de entrada

Segundo Porter (1991, p. 25), o nível de ameaça a que empresas do mesmo ramo estão expostas, em relação à entrada de novos concorrentes, depende de fatores como: existência ou não de barreiras de entrada, expectativas quanto à reação das empresas já instaladas e a diferença entre os níveis de preços praticados no ramo e as expectativas dos possíveis entrantes.

Para fins de medição da força competitiva “ameaça de novos entrantes” decidiu-se utilizar indicadores relacionados às barreiras de entrada presentes no setor. Alguns desses indicadores, segundo Porter (1991, p. 25-30), são: as economias de escala das empresas já presentes no setor, a diferenciação dos produtos/serviços ofertados atualmente pelo setor, necessidade de alto investimento de capital por parte dos novos entrantes, custos para os atuais clientes mudarem para outro fornecedor ou marca, possibilidade de acesso das novas empresas aos canais de distribuição, e outros, como a proteção por patentes dos produtos/serviços das empresas do setor, o acesso favorável dessas empresas a matérias-primas, localizações favoráveis,

subsídios oficiais, elevada experiência em suas atividades e o beneficiamento por parte de alguma política governamental.

Os indicadores utilizados para medir a “ameaça de novos entrantes” estão relacionados no Quadro 1.

Quadro 1 - Indicadores para medir a “ameaça de novos entrantes”

Indicador	Aspecto investigado
A entrada de novas empresas no setor requer altos investimentos	Nível de investimento para entrada
As empresas do setor possuem algum tipo de acesso privilegiado (aos canais de distribuição, matérias-primas, tecnologias ou outros)	Acesso privilegiado
Os produtos/serviços das empresas do setor são protegidos por patentes	Proteção por patentes
Os custos fixos são altos para as empresas do setor	Nível dos custos fixos para permanência
As empresas do setor são favorecidas por políticas governamentais (subsídios, licenças, acesso a matérias-primas etc.)	Favorecimento por políticas públicas

Fonte: Adaptado de Porter (1991, p. 25-30).

2.4.1.2. Concorrentes

Em relação à concorrência entre as empresas do mesmo ramo, Porter (1991, p. 34) afirma que é altamente instável, podendo, no caso de disputas de preços, prejudicar a rentabilidade de todos os envolvidos.

Porter (1991, p. 35-37) apresenta alguns fatores que podem contribuir para o aumento da concorrência em um setor, como: a presença de numerosos concorrentes ou concorrentes bem equilibrados no setor; um crescimento lento do setor, o que aponta para um aumento de disputa por fatias do mercado; custos fixos altos, como também altos custos de armazenamento; ausência de diferenciação entre os produtos, ou custos elevados para as empresas alterarem seus produtos; aumento da capacidade das empresas do setor, através de grandes investimentos; divergência entre concorrentes; grandes interesses estratégicos; barreiras de saída elevadas, como ativos especializados, custos fixos de saída, inter-relações estratégicas entre empresas, barreiras emocionais e restrições de ordem governamental e social; e inovação tecnológica.

Os indicadores utilizados para captar o grau da concorrência entre as empresas, e aspectos relacionados a cada um, estão relacionados no Quadro 2.

Quadro 2 - Indicadores para medir a concorrência

Indicador	Aspecto investigado
Há muitos concorrentes em condições de disputar o mercado	Quantidade e qualificação da concorrência
O setor apresenta crescimento lento	Grau de disputa pelas fatias de mercado
Os concorrentes trabalham com baixa utilização da capacidade	Capacidade de expansão interna da produção
As empresas do setor detêm elevada especialização em suas atividades	Grau de especialização/know how nas atividades
A estratégia da empresa difere das estratégias de seus principais concorrentes	Nível de concorrência direta

Fonte: adaptado de Porter (1991, p. 35-37) e Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010).

2.4.1.3. Produtos substitutos

Em termos amplos, de acordo com Porter (1991, p. 39-40), as empresas concorrem também com aquelas que fabricam produtos substitutos, que são aqueles que podem desempenhar a mesma função daqueles oferecidos pela empresa.

Segundo Porter (1991, p. 39-40), uma questão central na análise de produtos substitutos é o “trade-off” de preço-desempenho dos produtos que podem substituir os oferecidos pela empresa, com diversas possibilidades de combinação entre preços e funcionalidades, ou desempenhos, cada qual podendo ser inferior, semelhante ou superior aos dos produtos oferecidos pela empresa em diferentes níveis.

Os indicadores utilizados para captar a ameaça de produtos/serviços substitutos, e aspectos relacionados a cada um, estão relacionados no Quadro 3.

Quadro 3 - Indicadores para medir a ameaça de produtos/serviços substitutos

Indicador	Aspecto investigado
Há no mercado produtos/serviços com funcionalidades semelhantes às dos principais produtos/serviços da sua empresa	Semelhança nas funcionalidades
Os concorrentes possuem produtos/serviços que podem substituir os da sua empresa com as mesmas funcionalidades e menores preços	Semelhança nas funcionalidades e menores preços
Os concorrentes possuem produtos/serviços que podem substituir os da sua empresa com melhores funcionalidades e preços semelhantes	Preços semelhantes e melhores funcionalidades
Os produtos/serviços substitutos aos da sua empresa são produzidos/executados por empresas que detêm altas margens de lucro	Possibilidade dos substitutos reduzirem seus preços

Fonte: Adaptado de Porter (1991, p. 39-40).

2.4.1.4. Clientes

Outra força competitiva investigada é o poder de negociação dos compradores, que, segundo Porter (1991, p. 40-41), depende de características como sua situação no mercado e a importância dos produtos/serviços do fornecedor para seu negócio.

De acordo com Porter (1991, p. 40-41), um comprador, ou um grupo comprador, é poderoso dependendo do grau em que certas circunstâncias são verdadeiras, tais como: (a) aquisição de grande parcela das vendas da empresa; (b) as compras representam uma fração significativa de seus próprios custos ou compras; (c) os produtos/serviços adquiridos são padronizados ou não diferenciados; (d) há poucos custos de mudança para outros fornecedores; (e) seus lucros são baixos; (f) há uma grande ameaça de integração para trás; (g) os produtos/serviços adquiridos não são importantes para a qualidade de seus produtos ou serviços; e (h) o comprador detém total informação sobre o produto/serviço.

Os indicadores utilizados para captar o poder de negociação dos compradores, construído que chamamos de "Clientes", e os aspectos relacionados a cada um, estão apontados no Quadro 4:

Quadro 4 – Indicadores para medir o poder dos compradores

Indicador	Aspecto investigado
As vendas da sua empresa estão concentradas em poucos clientes	Concentração de vendas
Os produtos/serviços que os principais clientes compram da sua empresa são padronizados (não têm características que os diferenciam)	Padronização dos produtos/ serviços
Os custos para os clientes substituírem sua empresa como fornecedora são elevados	Custos para substituição
Há elevada possibilidade dos principais clientes passarem a fabricar o(s) produto(s) ou executar o(s) serviço(s) que adquirem da sua empresa	Integração para trás
Os clientes conseguem substituir sua empresa com facilidade	Facilidade de substituição

Fonte: adaptado de Porter (1991, p. 41-42) e Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010).

2.4.1.5. *Fornecedores*

O “poder de negociação dos fornecedores” é outra força competitiva proposta por Porter (1991, p. 43-44) para a análise do ambiente ou setor em que a organização atua.

De acordo com Porter (1991, p. 43-44), o grau de poder de um fornecedor, ou grupo fornecedor, depende do grau em que certas circunstâncias são verdadeiras: (a) é dominado por poucas empresas e é mais concentrado do que o setor para a qual vende; (b) não disputa com produtos substitutos na venda para o setor; (c) o setor, ou a empresa, não é um cliente importante para ele; (d) seus produtos são insumos importantes para a empresa; (e) seus produtos são diferenciados ou há elevados custos de mudança para outros fornecedores; (f) há uma ameaça concreta de o fornecedor realizar uma integração para frente; e (g) considerando os funcionários como fornecedores, grau de organização e/ou escassez de mão de obra.

Os indicadores utilizados para captar o poder de negociação dos fornecedores, construto intitulado "Fornecedores", e os aspectos relacionados a cada indicador, estão apontados no Quadro 5.

Quadro 5 - Indicadores para medir o poder dos fornecedores

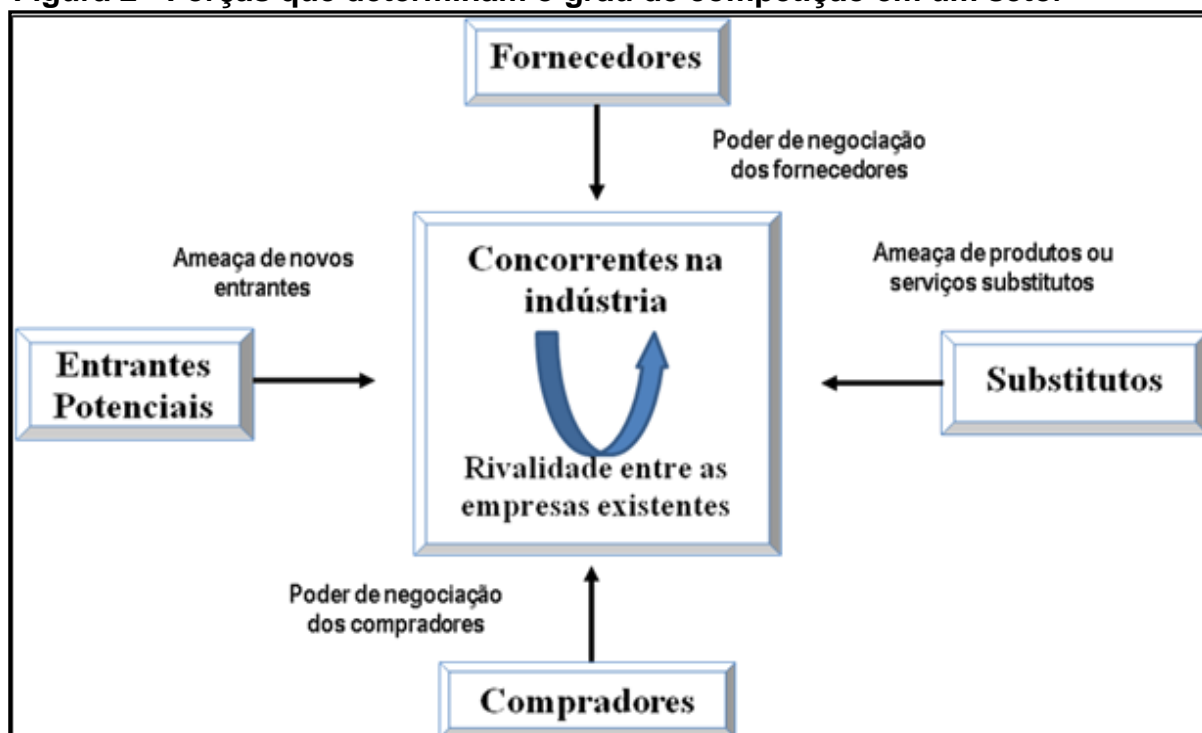
Indicador	Aspecto investigado
Os principais fornecedores da sua empresa disputam o mercado com poucos concorrentes	Grau de concorrência para o fornecedor
A sua empresa possui fácil acesso a produtos/serviços que substituem satisfatoriamente os fornecidos pelos principais fornecedores	Facilidade de substituir o fornecedor
Os produtos/serviços que a empresa adquire dos seus principais fornecedores representam uma parcela significativa das vendas desses fornecedores	Dependência que o fornecedor tem da empresa
Os produtos/serviços comprados do principal fornecedor são insumos importantes para o negócio da sua empresa	Dependência que a empresa tem do fornecedor
Os custos para substituir os principais fornecedores são elevados	Custos para substituir o fornecedor

Fonte: adaptado de Porter (1991, p. 43-44).

Segundo Porter (1986, p. 22), o conjunto das cinco forças em um determinado setor (Figura 2) irá influenciar o potencial de lucro do mesmo, e o posicionamento da empresa em relação a essas forças se torna determinante para seu sucesso dentro desse setor. Então, o objetivo da estratégia para uma empresa é encontrar uma posição dentro da indústria em que ela possa se defender da melhor maneira dessas forças competitivas ou influenciá-las a seu favor.

Ao apresentar cada uma das cinco forças propostas, Porter (1986) discorre sobre como a organização deve considerá-las, de forma a obter vantagem competitiva frente a seus concorrentes. Para Porter (1986, p. 23), a empresa deve tentar descobrir as fontes de cada força, sendo que esse conhecimento “[...] põe em destaque os pontos fortes e fracos críticos da companhia [...] e põe em destaque as áreas em que as tendências da indústria são de maior importância, quer como oportunidades, quer como ameaças [...]”.

Figura 2 - Forças que determinam o grau de competição em um setor



Fonte: Porter (1986, p. 23).

2.4.2. PRIORIDADES ESTRATÉGICAS

Uma estratégia atua como uma visão de futuro, que busca orientar a empresa na escolha dos caminhos a serem seguidos. É também um padrão de comportamento, expressando valores, crenças, símbolos e objetivos que se constrói ao longo da história da empresa. O objetivo do planejamento estratégico é reduzir uma grande quantidade de informações e fatos a algo tratável, ou, por outro lado, pode ser um instrumento de reflexão, que auxilia a explicitar e organizar ideias (Wood Jr., 1996).

Existem diferentes formas de se pensar sobre estratégia, com diversas Escolas ou Correntes defendendo determinados aspectos que entendem como mais importantes a serem considerados no processo de se pensar estratégia. Algumas Escolas apresentam modelos ou métodos para se realizar o planejamento estratégico, como as Escolas do Design e do Posicionamento, tendo um caráter prescritivo ou normativo (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010), outras voltam sua atenção para aspectos descritivos individuais, como a Escola Cognitiva, ou envolvendo outros agentes e forças, como as Escolas do Aprendizado e do Poder (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010).

De acordo com Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010, p. 36-40), as origens da Escola do Design, primeira Escola da Corrente Prescritiva, podem ser atribuídas a Philip Selznick e a Alfred DuPont Chandler Jr. O primeiro escreveu o livro *Leadership in Administration*, em 1957, e o segundo escreveu o livro *Strategy and Structure*, em 1962. Contudo, para Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010, p. 36-40) o verdadeiro ímpeto para o surgimento da Escola do Design foi a publicação do livro do grupo de administração geral da Harvard Business School, em 1965, intitulado *Business Policy: Text and Cases*, em que o texto de um dos coautores, Kenneth Andrews, se destacou.

Um forte exemplo de método difundido no mundo empresarial e acadêmico pela Escola do Design é a análise SWOT (sigla em inglês para Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças), que defende que, para elaborar sua estratégia, a organização deve analisar criteriosamente as oportunidades e ameaças presentes em seu ambiente de atuação e as forças e fraquezas do seu ambiente interno (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010).

A Corrente Prescritiva ou Normativa apresenta suas ideias iniciais nos escritos de Ansoff, 1965, Penrose, 1959, and Steiner, 1969, continuando a se desenvolver nas ideias e teorias de Michael Porter, 1980, 1985 (BHIMANIA; LANGFIEL-SMITH, 2007, p. 06-07), bastante difundidas e debatidas desde seu surgimento na década de 1980.

Outro método bastante difundido desde a década de 1980, quando surgiu, diz respeito às estratégias genéricas propostas por Porter (1986), que defende a formulação da estratégia organizacional a partir da análise criteriosa do que ele intitula de “cinco forças competitivas”, quais sejam: o poder de barganha dos clientes, o poder de barganha dos fornecedores, a ameaça de novos entrantes (concorrentes), a ameaça de produtos substitutos e a rivalidade entre concorrentes (PORTER, 1986).

Para a operacionalização do construto "Prioridades Estratégicas" na presente pesquisa optou-se por utilizar os conceitos de "Estratégias Genéricas" sugeridas por Porter (1986), que defende que após a análise das cinco forças competitivas presentes no ambiente de atuação das organizações, as mesmas devem se

posicionar a fim de responder a essas forças, optando por uma estratégia de custos baixos ou de diferenciação, ambas podendo ter um escopo amplo ou estreito. Somente assim, se posicionando de forma clara, segundo esse autor, a organização pode obter sucesso em relação à concorrência.

“[...] A estratégia é, nessa perspectiva, uma escolha de otimização entre tipos gerais de combinações entre produtos e mercados (liderança de custos, diferenciação e focalização)” (VASCONCELOS; CYRINO, 2000).

Diversos estudos anteriores, que investigaram as relações entre fatores contingenciais e o formato e/ou uso dos SCG, utilizaram a abordagem das estratégias genéricas de Porter (1986) como forma de definir seus construtos e operacionalizar sua pesquisa (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; CHENHALL, 2005; BHIMANI; LANGFIELD-SMITH, 2007; GUERRA, 2007; CARVALHO, 2008; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; AUZAIR, 2011; MANTOVANI, 2012).

Na liderança em custos, embora outros aspectos como qualidade e nível de serviço não sejam esquecidos, a principal atenção da estratégia da organização está no baixo custo de suas operações em relação a seus concorrentes (PORTER, 1986).

Segundo Porter (1986), as organizações que desejam liderar em custos devem possuir algumas vantagens como: alta participação de mercado, acesso favorável a matérias-primas ou suprimentos, trabalhar com mercadorias de fácil produção ou aquisição, possuir uma ampla linha de produtos afins e ter uma ampla base de clientes. Além disso, a organização deve perseguir grandes nichos de mercado e ser capaz de gerar altas margens de lucro. No entanto, para Porter (1986), essa estratégia traz algumas desvantagens e perigos, como a necessidade de se desfazer de ativos obsoletos, investir em tecnologia e manter um rígido controle de custos na administração do negócio, além da constante ameaça de imitação das tecnologias ou de novos métodos de controle de custos por parte da concorrência.

Ainda para Porter (1986, p. 22),

[...] Uma posição de baixo custo defende a empresa contra compradores poderosos, pois os compradores podem exercer seu poder apenas para reduzir os preços até o nível do próximo concorrente mais eficiente. O baixo

custo proporciona uma defesa contra os fornecedores, oferecendo mais flexibilidade para lidar com os aumentos de custos. Os fatores que levam a uma posição de baixo custo normalmente proporcionam barreiras substanciais à entrada em termos de economias de escala ou vantagens de custo. Finalmente, uma posição de baixo custo normalmente coloca a empresa em uma posição favorável com relação aos substitutos relativos a seus concorrentes no setor. Assim, uma posição de baixo custo protege a empresa de todas as cinco forças competitivas, pois a barganha só pode continuar ocasionando a erosão dos lucros até que os do próximo concorrente mais eficiente sejam eliminados e porque os concorrentes menos eficientes sofrerão primeiro diante das pressões competitivas.

A estratégia de diferenciação é, de acordo com Porter (1986), uma alternativa à de custos, onde a organização tenta ser reconhecida por seus produtos ou serviços singulares no mercado. As organizações que se posicionam dentro dessa estratégia precisam investir constantemente em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos ou no aperfeiçoamento dos serviços prestados. Geralmente seus produtos necessitam de matéria-prima de melhor qualidade, na maior parte das vezes mais cara. A organização que se posiciona por uma estratégia de diferenciação também tem que estar disposta a abrir mão de certa participação no mercado.

A viabilidade desta estratégia, segundo Porter (1986), está em que: a lealdade à marca diferenciada oferece certa defesa contra os concorrentes; as características singulares dos adeptos da diferenciação formam uma barreira contra potenciais novos entrantes no mercado; as maiores margens de lucro geram certa proteção contra os fornecedores, pois a organização fica com reservas para buscar alternativas de fornecimento; existem poucos possíveis produtos substitutos e, conseqüentemente, os clientes ficam com menos opções e menor poder de barganha.

Esta estratégia também oferece seus riscos, segundo Porter (1986), visto que se o aspecto diferenciador do produto ou serviço se tornar muito caro em relação aos concorrentes de baixo custo, os clientes podem abandonar tal produto ou serviço diferenciado, ou parte das características diferenciadoras podem ser sacrificadas pelos clientes, a fim de obter economias, ou ainda, a característica diferenciadora pode mudar rapidamente, ou mesmo o gosto dos clientes. Também pode ocorrer a imitação das características diferenciadoras por parte dos rivais de menor preço.

Por fim, as estratégias genéricas de custos ou diferenciação podem ser definidas com um escopo estreito, intitulado por Porter (1986) como enfoque, ou foco. Nesses

casos, a organização opta por determinado tipo de cliente, linha de produto ou espaço geográfico. Ou seja, a organização decide se dedicar a um público específico, a um pequeno segmento do mercado. Assim, atuando em um mercado limitado, a organização pode buscar um enfoque em custos ou em diferenciação, com as mesmas vantagens e desvantagens das estratégias genéricas de custo ou diferenciação.

Porter (1986) enfatiza o risco de a organização ficar no meio-termo, aconselhando os gestores a adotarem apenas uma delas. Caso contrário, as empresas ficariam “presas no meio-termo”, sem estratégia de defesa. Assim, uma organização que não definisse uma estratégia específica perderia a grande quantidade de clientes que demandam baixo preço ou as altas margens dos clientes que demandam produtos ou serviços com características únicas. Esse tipo de organização teria baixos lucros, uma cultura pouco definida, uma estrutura conflitante e baixa motivação dos colaboradores.

O construto “Prioridades Estratégicas” é medido por cinco indicadores formativos que investigam o grau em que as organizações estão mais inclinadas a uma ou outra prioridade estratégica.

2.4.3. ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A maior parte das pesquisas sobre controle gerencial sob a ótica da Teoria da Contingência defende a necessidade da estrutura organizacional se adequar às variações do ambiente, como forma de subsidiarem com informações fidedignas as decisões dos gestores (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003, p. 675).

Alinhada às ideias da Teoria da Contingência, a Corrente Prescritiva de estratégia defende que a estrutura organizacional deve seguir a estratégia, indicando que cada vez que uma estratégia é formulada a estrutura da organização deve ser reconsiderada (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010). No mesmo sentido são as constatações de Baines e Langfield-Smith (2003), que sustentam que o nível de competição no ambiente externo influencia no tipo de estratégia a ser adotada

pela organização, o que, por sua vez, impacta em mudanças na estrutura organizacional.

Nos estudos organizacionais existem diferentes visões e tipos de investigação em relação à estrutura organizacional. Por exemplo, a teoria de Burns e Stalker, 1961, segundo Motta e Vasconcelos (2008, p. 217-221) e Donaldson (2001, p. 37), distingue a estrutura mecanicista, rígida e centralizada na figura do superior, e a estrutura orgânica, mais flexível e descentralizada, com decisões sendo tomadas em vários níveis da organização. A estrutura mecanicista dá ênfase à hierarquia, partindo da premissa que os níveis superiores da organização detêm o conhecimento e as informações necessárias para o trabalho, enquanto a estrutura orgânica demanda o compartilhamento de tarefas entre os empregados, que devem trabalhar de forma flexível, com iniciativa e assunção de responsabilidades.

De acordo com Motta e Vasconcelos (2008, p. 217-221) e Donaldson (1999, p. 108; 2001, p. 37), Burns e Stalker, 1961, indicam que a estrutura mecanicista é mais adequada a situações relativamente estáveis de mercado e tecnologia, sendo a estrutura orgânica mais adequada a condições de mercado turbulentas, de acirrada concorrência e mudanças tecnológicas rápidas.

A estrutura mecanicista, defendida pela Escola Clássica de Administração, enfatiza o controle rígido, a descrição clara das tarefas e a especialização. Já a estrutura orgânica, defendida pela Escola de Relações Humanas, enfatiza a participação dos empregados na tomada de decisão, as equipes autogeridas e a atribuição de poder aos funcionários (MOTTA; VASCONCELOS, 2008, p. 217-221; DONALDSON, 2001, p. 37-38).

Pesquisas posteriores, que incluíam estrutura, chegaram a constatações semelhantes às de Burns e Stalker. Para Chandler (1998), as estruturas organizacionais devem se adequar às estratégias, sendo que a não adequação impacta em menor desempenho. Segundo esse autor, uma estratégia diversificada requer uma estrutura divisional, mostrando-se incompatível com uma estrutura funcional, mais requerida em estratégias do tipo não diversificadas.

Para Donaldson (2001, p. 38-39), as associações percebidas por Hage, 1965, entre o tipo de tarefa que a organização desempenha e sua estrutura, e essa adequação impactando no desempenho organizacional, também são muito parecidas com as feitas por Burns e Stalker, com a diferença que Hage trata de “complexidade”, em estruturas centralizadas e descentralizadas, como o montante de conhecimento que a empresa emprega, ou seja, o conjunto de pessoas com alta formação aplicadas em funções que exijam especialização.

De acordo com Motta e Vasconcelos (2008, p. 221-222) e Donaldson (1999, p. 109-110; 2001, p. 41-42), Lawrence e Lorsch, 1967, identificaram que taxas elevadas de mudança ambiental tendem a gerar diferentes níveis de incerteza nos diversos departamentos de uma organização, o que acaba influenciando a estrutura e a cultura desses departamentos, gerando, assim, diferentes níveis de diferenciação interna, o que pode ser muito prejudicial para o desempenho organizacional. Departamentos que enfrentam taxas elevadas de incerteza tendem a se organizar de forma mais orgânica, enquanto os que enfrentam taxas mais reduzidas tendem a uma estrutura mecanicista, e isso contribui para que suas estruturas se diferenciem na mesma proporção das incertezas enfrentadas. No entanto, quanto maior o nível de diferenciação, maior integração é necessária para a efetividade de toda organização.

Segundo Donaldson (1999, p. 110), para Perrow, 1967, a estrutura da organização é influenciada pelo nível de conhecimento da tecnologia utilizada, sendo que, conforme esse autor, quanto mais codificado e estruturado o conhecimento utilizado nas operações da organização, mais centralizado tende a ser seu processo decisório.

De acordo com Donaldson (1999, p. 110), para Thompson, 1967, o formato da estrutura organizacional é gerado pelas interdependências entre as atividades dos diferentes processos de trabalho da organização, e essas interdependências necessitam ser geridas em diferentes níveis hierárquicos. Semelhante às indicações de Lawrence e Lorsch, Thompson afirma que as diferentes partes ou departamentos da organização se especializam visando atender às exigências de diferentes partes do ambiente.

Blau, 1979, na visão de Donaldson (1999, p. 110), indica que à medida que as organizações crescem suas estruturas se tornam cada vez mais elaboradas, com mais divisões, departamentos e níveis hierárquicos, sendo que esse crescimento leva a grandes economias de escala, com a proporcional diminuição dos cargos de gerência e *staff*.

Na presente pesquisa o construto estrutura é considerado nos termos apresentados por Burns e Stalker, em que as formas mecanicistas e orgânicas são tratadas como extremos de um contínuo, e que cada uma é mais adequada a certos ambientes competitivos, com a estrutura mecanicista mais relacionada a mercados e tecnologias estáveis, e a estrutura orgânica mais relacionada a mercados com concorrência mais acirrada e rápidas mudanças tecnológicas.

Para investigar tal construto são utilizadas oito questões afirmativas com escala Likert de 7 pontos, conforme questionário no Apêndice B, seis em relação à delegação de atividades e duas em relação à formalização dos processos organizacionais. Essas questões foram adaptadas do questionário desenvolvido por Guerra (2007), e visam investigar o alinhamento das estruturas às indicações feitas por Burns e Stalker, para a configuração mais adequada a cada tipo.

2.4.4. SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL – SCG

É comum a utilização dos termos Contabilidade Gerencial, Sistemas de Contabilidade Gerencial, Sistemas de Controle Gerencial e Controles Organizacionais de forma indistinta (CHENHALL, 2003, p. 129). Dada essa confusão comumente percebida, Chenhall (2003, p. 129) apresenta uma definição para cada um deles, a fim de esclarecer suas diferenças. De acordo com esse autor, Controle Gerencial se refere a uma coleção de práticas como orçamento e custeio da produção, enquanto o Sistema de Contabilidade Gerencial se refere ao uso frequente da Contabilidade Gerencial para alcançar algum objetivo. Já Sistemas de Controle Gerencial se trata de um termo amplo que engloba o Sistema de Contabilidade Gerencial e outros controles, tais como controle individual e de grupos. Controle Organizacional é às vezes utilizado se referindo a controles

estabelecidos em atividades e processos, como controle estatístico da qualidade e gerenciamento *just-in-time*.

Dadas as definições apresentadas por Chenhall (2003, p. 129), o termo SCG é utilizado nesta pesquisa como sendo o emprego das técnicas de Contabilidade Gerencial e outros controles para alcançar algum objetivo específico.

Pesquisadores da área de contabilidade e controle gerencial propõem diferentes formas de classificação para as técnicas de controle. Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 244) as classifica em tradicionais e contemporâneas, Ferreira e Otley (2006, p. 6-7) as classifica em convencionais e novas. Soutes (2006, p. 31-32) se refere às técnicas e outras formas de controle como artefatos, classificando-os como tradicionais e modernos. Para essa autora, tradicionais são os artefatos utilizados nos dois primeiros estágios evolutivos, classificação essa dada pelo *Institute of Management Accountants* (IMA), e modernos aqueles utilizados no terceiro e quarto estágios.

Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 244), ao segregar as práticas de contabilidade gerencial, argumentam que as técnicas tradicionais de controle incluem o uso de sistemas orçamentários para planejamento e controle, medidas de desempenho como o Retorno sobre investimento (ROI - Return on Investment, ou Retorno sobre o Patrimônio Líquido - RSPL), relatórios de resultados por divisões e técnicas de custo-volume-lucro para decisões.

Já as práticas contemporâneas, segundo Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 244), incluem, dentre outras, várias formas de benchmarking, técnicas baseadas em atividades, como ABC e ABM, medidas balanceadas de desempenho, medidas de desempenho baseadas em equipes, medidas baseadas nos empregados e planejamento estratégico.

Por sua vez, Ferreira e Otley (2006, p. 6-7) adotaram um critério cronológico para a divisão das técnicas de controle gerencial em convencionais e novas. Assim, são consideradas técnicas novas aquelas surgidas em meados da década de 1980 em diante, e as anteriores a esse período são consideradas convencionais.

Devido à presença de técnicas comuns às classificações de outros autores, à clareza e simplicidade do critério adotado e à facilidade de operacionalização do construto, a presente pesquisa adota o critério cronológico utilizado por Ferreira e Otley (2006, p. 6-7) para a classificação das técnicas de controle gerencial. Sendo assim, são consideradas técnicas novas ou modernas aquelas surgidas em meados da década de 1980 em diante, e as anteriores a esse período são consideradas convencionais.

A classificação proposta por Ferreira e Otley (2006) agrupa as principais técnicas de controle gerencial da forma apresentada no Quadro 6:

Quadro 6 - Classificação de Ferreira e Otley (2006) para as técnicas de controle gerencial

Técnicas dos SCG	
Convencionais	Novas ou Modernas
Planejamento estratégico	Balanced Scorecard ou outro critério de medidas balanceadas de avaliação de desempenho
Orçamento	Orçamento baseado em atividades
Custeio por absorção	Custeio baseado em atividades
Custeio variável e/ou direto	Custo meta/Custo alvo
Demonstrações contábeis básicas adaptadas	Análise da lucratividade do cliente
Análise da lucratividade do produto	Valor Econômico Adicionado - EVA
Lucro residual (EVA)	Análise do ciclo de vida do produto
Retorno sobre o investimento	Benchmarking Externo
Análise custo-volume-lucro	Benchmarking Interno
Técnicas de pesquisa operacional	

Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley (2006).

Considera-se, então, que um SCG é formado pelo conjunto das técnicas que determinada organização emprega para o controle de suas atividades, com diversas finalidades, dentre elas gerar informações que subsidiem as decisões gerenciais.

Seguindo as recomendações de Ferreira e Otley (2006, p. 04), são investigados tanto o desenho quanto o uso das técnicas de controle, visto que, segundo esses autores, a análise de apenas uma dessas dimensões pode resultar em uma perspectiva limitada sobre a operação do SCG.

Dadas as indicações de alguns estudos de que as técnicas (ou artefatos) convencionais são úteis tanto para empresas com estratégias de custo como de diferenciação (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; CHENHALL, 2005; HYVÖNEN, 2007), e considerando que as hipóteses da presente pesquisa relacionadas ao SCG indicam um alinhamento entre as técnicas modernas de controle e ambientes com alta concorrência, estruturas descentralizadas e estratégias de diferenciação, decidiu-se pela representação e mensuração do construto apenas por meio das técnicas modernas de controle, pois, caso o uso destes se mostre pequeno ou inexistente, presume-se a existência de técnicas convencionais, mesmo que de forma mínima.

De forma coerente com essa escolha, os demais construtos são medidos por indicadores que, em seus extremos, numa escala de 1 a 7, apontam para configurações distintas, como estratégia de custos ou diferenciação, competição fraca ou acirrada, e estrutura centralizada ou descentralizada.

Uma sucinta definição de cada técnica moderna de controle considerada neste estudo é apresentada a seguir.

2.4.4.1. Técnicas novas ou modernas

2.4.4.1.1. *Balanced Scorecard ou outro critério de medidas balanceadas de avaliação de desempenho*

Mesmo mantendo medidas financeiras para se avaliar o desempenho dos gestores e do negócio, o Balanced Scorecard (BSC) destaca um conjunto mais amplo e integrado de medidas que buscam relacionar os clientes atuais, os processos internos, os empregados e os sistemas de desempenho ao sucesso financeiro de longo prazo (KAPLAN; NORTON, 1996a, p. 21).

A medição dessas perspectivas busca avaliar, em síntese, (a) o que é importante para os acionistas, (b) de que maneira os clientes percebem a organização, (c) os processos internos que podem agregar valor e (d) como a organização inova e se prepara para o futuro (HAVE et al., 2003, p. 13).

Para Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 370) a ordem lógica das perspectivas é que “[...] é necessário haver aprendizagem para melhorar os processos internos; melhorar processos internos é necessário para elevar a satisfação do cliente; e elevar a satisfação do cliente é necessário para melhorar os resultados financeiros [...]”.

De acordo com Costa (2005, p. 374), O Balanced Scorecard é um processo que parte da visão estratégica dos gestores indo até as medidas individuais necessárias para seu alcance, avaliando os efeitos gerenciais das decisões.

Segundo Kaplan e Norton (1996b, p. 55), o BSC provê “[...] um quadro compreensivo que pode traduzir a visão e a estratégia da organização em um conjunto coerente e inter-relacionado de medidas de desempenho [...]”.

2.4.4.1.2. Orçamento baseado em atividades

Segundo Martins (2003, p. 24), o ABC (Activity-Based Costing), ou Custeio Baseado em Atividades, mais do que uma ferramenta de custeio de produtos, é uma ferramenta de gestão de custos, através do aperfeiçoamento de processos, que são formados por um conjunto de atividades encadeadas.

Na visão de Martins (2003, p. 25), quanto mais processos entre departamentos houver, maiores os benefícios do ABC, visto ser uma ferramenta para a análise dos fluxos das atividades.

A Gestão Baseada em Atividades utiliza as informações do ABC para obter vantagens competitivas, apoiando-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades, possibilitando melhorias na satisfação dos clientes, na rentabilidade, no mix de produtos, na elaboração de orçamentos com base em

atividades etc. (MARTINS, 2003, p. 288-289; HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004a, p. 139-140).

2.4.4.1.3. *Custeio baseado em atividades*

No Custeio Baseado em Atividades (Activity-Based Costing - ABC), diferentemente dos métodos tradicionais de custeio, todos os custos são atribuídos aos produtos, tanto os de produção quanto os que não são de produção, desde que decisões relativas ao produto provoquem alterações no custo de alguma atividade (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007, p. 259; HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004a, p. 131).

O ABC foi concebido para lidar com as principais atividades que consomem recursos, e, portanto, geram custos (GARRISON; NORREN; BREWER, 2007, p. 260). O ABC pode ser considerado uma ferramenta para a análise dos fluxos de custos, sendo que seus benefícios estarão na proporção dos processos interdepartamentais dentro da empresa (MARTINS, p. 287).

Segundo Garrison, Norren e Brewer (2007, p. 260), as principais etapas para a implantação de um ABC são:

1. Identificar e definir atividades e acumuladores de custos de atividades.
2. Sempre que possível, vincular custos gerais diretamente a atividades e objetos de custo.
3. Atribuir custos a acumuladores de custos de atividades.
4. Calcular taxas de atividade.
5. Atribuir custos a objetos de custo por meio do uso das taxas e das medidas de atividade.
6. Preparar relatórios gerenciais.

Segundo Martins (2003, p. 87), o ABC é especialmente vantajoso para indústrias que produzem grande diversidade de produtos e modelos na mesma planta industrial, dada sua melhor alocação dos custos indiretos.

2.4.4.1.4. *Custo meta/Custo alvo*

O custo meta, ou alvo, foi desenvolvido pelas empresas japonesas como resposta às difíceis condições de mercado das décadas de 1960 e 1970 (CRUZ, ALVES, 2008, p. 32).

O custo meta ou alvo é o processo de determinar o custo máximo aceitável para um novo produto, desenvolvendo assim um produto que possa ser fabricado rentavelmente a esse custo máximo, e pode ser calculado subtraindo do preço de venda esperado o lucro desejado (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007, p. 670; HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004a, p. 390), assim:

Custo-alvo = Preço esperado de venda – Lucro desejado

De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 671), o enfoque do custo-alvo surge de duas características importantes dos mercados e dos custos, que são: a) o mercado (oferta e demanda) determina o preço, daí o preço esperado de mercado é tomado para a determinação do custo-alvo; e b) a maior parte do custo de um produto é determinada em sua projeção, assim, a maioria das oportunidades de redução de custos concentra-se em projetar o produto para que sua produção seja simples, barata e confiável, entre outros aspectos.

2.4.4.1.5. *Análise da lucratividade do cliente*

Os métodos tradicionais de custeio não têm avançado muito na identificação de como as formas de atendimento aos clientes impactam na estrutura de custos das empresas e na rentabilidade por tipo de cliente (GUERREIRO; MERSCHMANN, BIO, 2008, p. 8).

A análise da lucratividade do cliente pode municiar a administração com informações que tornam possível o desenvolvimento de estratégias para equilibrar a relação entre a empresa e seus diferentes tipos de clientes, por exemplo, combatendo

possíveis baixos lucros com certos tipos de clientes, sem reduzir seu nível de satisfação, ou buscando clientes que priorizam baixo custo ou diferenciação (FARIA; COSTA, 2005, p. 338-339; GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008, p. 10).

A análise da lucratividade do cliente é feita deduzindo-se da margem de contribuição os custos para servir esse cliente (GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008, p. 7; HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004b, p. 390).

Para Niraj, Gupta e Narasimhan (2001 apud GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008, p. 11), a análise apenas da receita dos clientes, como um direcionador de lucratividade, pode ser um engano.

2.4.4.1.6. Valor Econômico Adicionado - EVA (Economic Value Added)/Lucro Residual

Tradicionalmente, o valor das organizações é determinado com base em medidas de desempenho, como ganho por ação e retorno sobre o patrimônio, não levando em conta a eficácia com que os recursos organizacionais são utilizados (HAVE et al., 2003, p. 72).

O conceito de Valor Econômico Agregado ou Adicionado (Economic Value Added – EVA) deriva da abordagem do lucro econômico, que mede o valor criado por um negócio em um determinado período, podendo ser calculado da seguinte forma (MÜLLER; TELÓ, 2003, p. 109):

Lucro econômico = capital investido x (% de retorno sobre o capital investido – % do custo do capital investido).

Assim, segundo esses autores, o EVA visa exatamente calcular a rentabilidade real de um capital aplicado em um certo período.

Já segundo Atkinson et al. (2000, p. 649), o Valor Econômico Adicionado (EVA), antes chamado de receita residual (ou lucro residual), equivale ao valor do lucro menos o custo do investimento feito para sua obtenção, ou seja, se o lucro é de \$

14.500,00 e o investimento realizado no período é de \$ 100.000,00, a um custo de oportunidade médio de 5%, o EVA resultante é:

EVA = Lucro – Custo de Capital

$$\text{EVA} = \$14.500,00 - (\$ 100.000,00 \times 5\%) = \$14.500,00 - \$5.000,00 = \$9.500,00$$

O EVA leva em conta a medição tanto de valor quanto de desempenho, de forma que o valor é medido se subtraindo do lucro líquido o custo do capital empregado para gerá-lo em determinado período, indicando, assim, quanta riqueza foi adicionada ou perdida; já o desempenho (operacional ou gerencial) é medido pela variação positiva ou negativa do EVA (HAVE et al., 2003, p. 72).

Algumas empresas preferem trabalhar com um valor absoluto de lucro ao invés de uma taxa de retorno sobre o investimento, isso porque nesse último o lema é maximizar o percentual de retorno, e já no lucro residual o que se busca é maximizar o valor absoluto do excedente, ou seja, do valor que supera a taxa de retorno predeterminada pela direção da empresa (HORNGREN, 2000, p. 224-225).

Segundo Horngren (2000, p. 224-225), o lucro residual favorece a congruência de objetivos e de incentivos, assim, uma divisão que se pauta pelo retorno sobre o investimento e apresenta taxas do mesmo de 18% relutaria em investir em projetos que rendam menos do que seu atual retorno. Contudo, considerando que a taxa predeterminada pela direção da empresa seja de 8%, e que a organização utilize o lucro residual, as divisões estariam inclinadas a investir em projetos com expectativa de retorno superior a 8%.

2.4.4.1.7. Análise do ciclo de vida do produto

Com o desenvolvimento de novos produtos com ciclos de vida menores as empresas passam a dedicar maior atenção à análise do custeio do ciclo de vida dos produtos, que engloba os custos envolvidos nos estágios do projeto, desenvolvimento, fabricação, comercialização, distribuição, manutenção e serviços de pós-venda (ATKINSON et al., 2000, p. 676). Segundo Atkinson et al. (2000, p.

677), estima-se que de 80% a 85% dos custos totais do ciclo de vida de um produto são comprometidos nas decisões tomadas na fase de pesquisa e desenvolvimento do produto.

As colocações de Atkinson et al. (2000, p. 677) quanto à importância da fase de desenvolvimento do produto em relação aos custos totais do seu ciclo de vida são semelhantes às indicações feitas por Garrison, Noreen e Brewer (2007, p. 671) sobre o custo-meta, quando esses autores apontam que as maiores oportunidades de redução de custos, para se chegar ao custo meta, encontram-se na fase de projeção do mesmo. Nesse sentido, Horngren, Datar e Foster (2004a, p. 400) argumentam que o orçamento do ciclo de vida está intimamente relacionado ao custeio-meta.

Horngren, Datar e Foster (2004a, p. 400) apontam para a importância do orçamento do ciclo de vida do produto, que deve apresentar as estimativas de receitas e custos atribuíveis ao produto da sua projeção até o apoio final ao cliente.

Já Kotler e Armstrong (1999, p. 225) chamam a atenção para o fato que as investidas e reações dos concorrentes, principalmente através de inovações, podem alterar rapidamente o ciclo de vida de uma marca específica de determinado produto, o que pode exterminar as projeções de retorno sobre ela.

2.4.4.1.8. *Benchmarking Externo*

Para Have et al. (2003, p. 21) "Benchmarking é a comparação sistemática dos processos e desempenhos organizacionais para criar novos padrões e/ou melhorar processos [...]", sendo de quatro tipos básicos:

- a) Interno: realizado dentro de uma organização, por exemplo, entre departamentos e unidades organizacionais;
- b) Competitivo: realizado com competidores diretos;
- c) Funcional: realizado em processos semelhantes dentro de um mesmo ramo de negócios;
- d) Genérico: compara operações entre negócios de ramos diferentes.

Segundo Atkinson et al. (2000, p. 694), o processo de Benchmarking consiste de cinco estágios, sendo eles:

- a) Estágio 1: estudo interno e análise competitiva preliminar;
- b) Estágio 2: desenvolvimento do comprometimento a longo prazo com o projeto de benchmarking e a união da equipe de benchmarking;
- c) Estágio 3: identificação dos parceiros do benchmarking;
- d) Estágio 4: métodos de coleta e partilha das informações; e
- e) Estágio 5: ações para atingir ou exceder o benchmarking.

2.4.4.1.9. *Benchmarking Interno*

De acordo com Horngren, Datar e Foster (2004b, p. 263) benchmarks são referências para avaliar o desempenho, representando melhores práticas, e podem estar disponíveis dentro e fora da organização. Esses autores chamam a atenção para a devida utilização do benchmark interno, pois, dependendo da forma como é realizado, pode gerar diminuição do comprometimento, da cooperação e do desempenho dos funcionários.

O Benchmarking pode ser muito compensador, proporcionando novas ideias para uma organização, com possíveis melhorias em seus diversos processos e formato (HAVE et al., 2003, p. 21).

2.4.5. DESEMPENHO

Segundo Oyadomari (2008, p. 19), o desempenho pode ser captado por diferentes perspectivas, como informações contábeis, valores de mercado, combinações entre informações contábeis e valores de mercado, e combinações entre valores monetários e não monetários, sendo que todas elas podem ser operacionalizadas, também, por meio de auto avaliações.

Apesar da grande importância do tema para as pesquisas organizacionais, pesquisar desempenho é tarefa complexa e desafiadora. Isso porque, em ambientes cada vez mais complexos e de rápidas mutações, a comparação com cenários passados parece imprópria e passível de vícios e equívocos.

Diante de tal complexidade, buscou-se explorar a percepção dos respondentes sobre o desempenho da organização nos últimos três anos, quando comparada com seus principais concorrentes. Tal procedimento foi adotado em pesquisas anteriores por Junqueira (2010), Oyadomari (2008), Guerra (2007), Chenhall (2005), Lester, Parnell e Carraher (2003) e Chenhall e Langfield-Smith (1998). Lester, Parnell e Carraher (2003) utilizaram a medição do desempenho percebido justificando que a amostra de sua pesquisa, assim como a amostra utilizada neste trabalho, incluía gestores de diversos setores, que não tinham acesso conveniente e acurado às medidas financeiras de desempenho, optando, assim, por medir a percepção dos gestores em relação ao desempenho de sua organização.

O construto desempenho é investigado através da percepção dos gestores sobre medidas monetárias, como: vendas ou faturamento, lucro líquido, retorno sobre o investimento e retorno sobre o patrimônio líquido, além de medidas não monetárias, como: lançamento de novos produtos, participação de mercado e índice de satisfação dos clientes. Essas métricas são semelhantes às utilizadas nas pesquisas de Junqueira (2010), Oyadomari (2008) e Guerra (2007), exceto pela inclusão de "lançamento de novos produtos" no lugar de "medidas não financeiras de avaliação de desempenho".

Como frisado por Junqueira (2010, p. 64), a percepção do desempenho por comparação tem a vantagem de reduzir os índices de não resposta, visto que a grande maioria das empresas não está aberta a expor informações relacionadas ao seu desempenho.

2.5. Hipóteses da pesquisa

Uma premissa básica ao se pensar estratégia considera a impossibilidade de se separar organização e ambiente, sendo que a organização utiliza a estratégia para lidar com as mudanças ambientais (CHAFFEE, 1985).

Áreas da administração ligadas à formação de estratégia e posicionamento de mercado, como as áreas de planejamento estratégico e marketing, dedicam boa parte de seus recursos e pesquisas para compreender, reagir e, frequentemente tentam, se antecipar às demandas do mercado em que atuam.

Richers (1994, p. 37) afirma que a dimensão estratégica da oferta de bens e serviços requer observação e acompanhamento contínuo das forças que comandam a demanda, devendo a empresa colher informações no mercado e adaptar sua estrutura a essa demanda, de forma alinhada aos objetivos estratégicos da empresa. Para Richers (1981), a estratégia é responsável por conectar a estrutura organizacional às variáveis do ambiente em que a organização atua.

Essa premissa, aceita por grande parte dos pesquisadores e profissionais das áreas de marketing e planejamento estratégico, é um dos alicerces da Teoria da Contingência.

A Teoria da Contingência defende que as organizações devem se adaptar ao ambiente que as envolve (LAWRENCE; LORSCH, 1973; p. 34; BERTERO, 1999, p. 135; DONALDSON, 1999, p. 105), buscando um contínuo ajuste interno com o mesmo (MOTTA; VASCONCELOS, 2008, p. 210-233; KATZ; KAHN, 1978; WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2007, p. 29). Esse ajuste interno deve ser operacionalizado por meio da estrutura (BURNS; STALKER, 1961; WOODWARD, 1965; LAWRENCE; LORSCH, 1967; THOMPSON, 1967; apud DONALDSON, 1999, 2001) e da estratégia organizacional (CHANDLER Jr., 1962; LAWRENCE; LORSCH, 1973; KATZ; KAHN, 1978; PORTER, 1986; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; DONALDSON, 1999, 2001; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; CHENHALL, 2005; BHIMANI; LANGFIELD-SMITH, 2007; JUNQUEIRA, 2010).

Um dos principais nomes vinculados à Teoria da Contingência, Chandler Jr. (1998) propôs 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.

Autor de muitos estudos que relacionam Teoria da Contingência e controle gerencial, Chenhall (2003, p. 128) chama a atenção para a crescente importância da corrente relacionada ao papel da estratégia nos estudos sobre contingências. De acordo com esse autor (2003, p. 150), a estratégia se diferencia das demais variáveis de contingência por não ser um elemento de contexto, mas sim um meio pelo qual os gestores podem influenciar fatores internos como tecnologia, estrutura, cultura de controle e SCG.

Para adaptar suas estratégias e estruturas ao ambiente, torna-se necessário que as organizações realizem uma adequada análise desse ambiente. Essa importante tarefa cabe aos gestores, que se utilizam de várias informações, dentre elas as disponibilizadas pelo SCG de suas organizações.

De acordo com Lenz e Engledow (1986) “melhorar a análise ambiental é uma prioridade em muitas empresas [...]”. Bertucci (2005) argumenta que, como os gestores são os mediadores entre a organização e o ambiente externo, suas ações são baseadas em suas percepções desse ambiente, e não propriamente em um ambiente “objetivo”. Assim, a efetividade organizacional dependeria de um ajuste permanente entre estratégia e estrutura organizacionais, condicionadas às capacidades dos gestores de perceberem e responderem ao ambiente em que a organização atua.

Alguns estudos da área de controle gerencial investigaram a influência do ambiente sobre aspectos relacionados ao controle, como formato e uso de ferramentas de controle gerencial (KHANDWALLA, 1972; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; CADEZ; GUILDING, 2008; GUERRA, 2007; JUNQUEIRA, 2010; AUZAIR, 2011; MANTOVANI, 2012). Achados de estudos anteriores apontam certas relações entre variáveis ambientais e fatores organizacionais, como estrutura, estratégia e SCG. Com base nas indicações desses estudos, a seguir são apresentadas as hipóteses desta pesquisa.

2.5.1. RELAÇÕES QUE PROPÕEM A INFLUÊNCIA DO AMBIENTE EXTERNO SOBRE FATORES ORGANIZACIONAIS

De acordo com Baines e Langfield-Smith (2003, p. 676), a estratégia é a resposta da organização ao seu ambiente de atuação. Diversos estudos demonstram que a adequação entre estratégia e ambiente contribui para a melhora do desempenho organizacional (BURNS; STALKER, 1961 apud MOTTA; VASCONCELOS, 2008, p. 217-221; DONALDSON, 1999, p. 108; 2001, p. 37; CHANDLER Jr., 1998; LAWRENCE; LORSH, 1967 apud MOTTA; VASCONCELOS, 2008, p. 221-222; DONALDSON, 1999, p. 109-110; 2001, p. 41; KATZ; KAHN, 1978; PORTER, 1986; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; DONALDSON, 1999; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; CHENHALL, 2005; BHIMANI; LANGFIELD-SMITH, 2007; JUNQUEIRA, 2010).

Em um estudo que investigou possíveis relações entre o ambiente e alguns fatores contingenciais internos, Junqueira (2010) constatou que o ambiente influencia a estrutura e a estratégia organizacional. Associações entre o ambiente e fatores internos como estrutura e estratégia também foram apontadas pelo estudo de Espejo (2008).

Em relação à forma como as organizações se configuram buscando se adaptar ao ambiente, Guerra (2007) percebeu em seu estudo que empresas que atuavam em um ambiente com alto nível de competição se caracterizavam pela adoção de estruturas orgânicas e estratégias de diferenciação, enquanto as que estavam em ambiente estável e protegido apresentavam estruturas mecanicistas e estratégias de baixo custo.

Baines e Langfield-Smith (2003) examinaram as relações entre o ambiente competitivo mutável e uma série de variáveis organizacionais que antecederiam às mudanças no controle gerencial. Para tanto, os autores realizaram um levantamento analisando os dados através da Modelagem de Equações Estruturais. Especificamente, eles investigaram se mudanças no ambiente organizacional impactavam em mudanças na estratégia, no desenho, na utilização de tecnologias de produção e práticas de controle gerencial avançadas.

Os resultados deste estudo indicam que em um ambiente em que o nível de competição é crescente também se torna crescente a utilização de estratégias focadas em diferenciação. Isso, por sua vez, influencia em mudanças no desenho organizacional, com maior utilização de estruturas baseadas em equipes, e na adoção de avançadas tecnologias de produção e práticas de controle gerencial. Como consequência, essas mudanças levam a uma maior confiança em informações contábeis não financeiras, que levam à melhoria do desempenho organizacional.

Diante das indicações que, para as organizações reagirem ao ambiente em que atuam, elas devem se posicionar estrategicamente frente a esse ambiente (CHANDLER Jr., 1998; PORTER, 1986, 1998), e que um crescente número de organizações que atuam em ambientes com altos níveis de competição se utilizam de estratégias de diferenciação de seus produtos ou serviços (GUERRA, 2007; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003), a primeira hipótese desta pesquisa é que:

H1: Quanto maior o nível de competição em seus setores maior a utilização por parte das empresas de estratégias focadas em diferenciação.

Uma das premissas da Teoria da Contingência é que a adequação da estrutura organizacional com o ambiente externo contribui para um melhor desempenho da organização (DONALDSON, 1999, p.117).

A maior parte das pesquisas sobre controle gerencial sob a ótica da Teoria da Contingência defende a necessidade da estrutura organizacional se adequar às variações do ambiente, como forma de subsidiarem com informações fidedignas as decisões dos gestores (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003, p. 675).

Diversos estudos já investigaram diferentes aspectos relacionados à estrutura organizacional, apontando para diferentes configurações em diferentes ambientes.

A teoria de Burns e Stalker distingue a estrutura mecanicista, rígida e centralizada na figura do superior, e a estrutura orgânica, mais flexível e descentralizada, com decisões sendo tomadas em vários níveis da organização. A estrutura mecanicista

dá ênfase à hierarquia, partindo da premissa que os níveis superiores da organização detêm o conhecimento e as informações necessárias para o trabalho, enquanto a estrutura orgânica demanda o compartilhamento de tarefas entre os empregados, que devem trabalhar de forma flexível, com iniciativa e assunção de responsabilidades (DONALDSON, 2001, p. 37).

Burns e Stalker indicam que a estrutura mecanicista é mais adequada a situações relativamente estáveis de mercado e tecnologia, sendo a estrutura orgânica mais adequada a condições de mercado turbulentas, de acirrada concorrência e mudanças tecnológicas rápidas (MOTTA; VASCONCELLOS, 2008, p. 210-233; DONALDSON, 1999, p. 108, 2001, p. 37-38).

Lawrence e Lorsch (1967) buscaram compreender como seria possível manter um equilíbrio entre os níveis internos de diferenciação e de integração, levando-se em consideração as influências do ambiente externo à organização, considerando que essa tentativa de equilíbrio acaba gerando conflitos e contradições (MOTTA; VASCONCELLOS, 2008, p. 210-233).

Esses autores identificaram que taxas elevadas de mudança ambiental tendem a gerar diferentes níveis de incerteza nos diversos departamentos de uma organização, o que acaba influenciando a estrutura e a cultura desses departamentos, gerando, assim, diferentes níveis de diferenciação interna, o que pode ser muito prejudicial para o desempenho organizacional. Isso pode ser visualizado, por exemplo, nas diferentes formas como as incertezas do ambiente impactam departamentos como o de pesquisa e desenvolvimento e o de produção. Departamentos que enfrentam taxas elevadas de incerteza tendem a se organizar de forma mais orgânica, enquanto os que enfrentam taxas mais reduzidas tendem a uma estrutura mecanicista, e isso contribui para que suas estruturas se diferenciem na mesma proporção das incertezas enfrentadas por cada um (DONALDSON, 1999, p. 109-110, 2001, p. 41-42). Assim, quanto maior o nível de diferenciação, maior integração é necessária para a efetividade de toda organização (LAWRENCE; LORSH, 1967 apud MOTTA; VASCONCELOS, 2008, p. 221-222; DONALDSON, 1999, p. 109-110, 2001, p. 41).

Como forma de solucionar o problema da diferenciação interna, Lawrence e Lorsh (1967) indicam que as organizações devem promover a integração entre as pessoas e os diferentes departamentos, citando, como exemplo, a formação de equipes por projetos, integradas por pessoas de vários departamentos (DONALDSON, 1999, p. 109-110, 2001, p. 41-42).

Assim como Woodward, 1965, Lawrence e Lorsh, 1967, defendem que a adequação da estrutura às características do ambiente proporciona um melhor desempenho organizacional (DONALDSON, 1999, p. 109-110).

A tecnologia pode ser considerada tanto uma influência do ambiente como parte da estrutura organizacional. Na visão de Thompson, 1967, as organizações atuam como “sistemas abertos” (que efetuam trocas com seu ambiente), porém tentam proteger do ambiente suas principais tecnologias de produção através de um “sistema fechado” (DONALDSON, 1999, p. 110).

Para Thompson “[...] a tarefa e a tecnologia são os principais fatores contingenciais da estrutura organizacional [...]” (DONALDSON, 2001, p. 50). Ele sugeriu uma tipologia de três tipos de tecnologia e suas respectivas estruturas organizacionais, sendo: (a) mediadora, (b) amplamente vinculada e (c) intensiva. Respectivamente, os tipos de interdependência de tarefas entre subunidades organizacionais eram: (a) agrupada, (b) sequencial e (c) recíproca. (DONALDSON, 2001, 50-52).

De acordo com Donaldson (1999, p. 110), Thompson concluiu que o formato da estrutura organizacional era gerado pelas interdependências entre as atividades dos diferentes processos de trabalho da organização, sendo que essas necessitam ser geridas em diferentes níveis hierárquicos.

Assim como outros pesquisadores, Thompson concorda que o ambiente é que determina a estrutura das organizações, só que com uma visão mais específica: para ele as diferentes partes ou departamentos da organização se especializam visando a atender às exigências de diferentes partes do ambiente (DONALDSON, 1999, p. 110).

Diferentemente de Thompson, 1967, Perrow, 1967, se referiu à tecnologia não como máquinas e equipamentos, mas como o processo cognitivo envolvido na execução

da tarefa. Nesta, ele distinguiu duas dimensões: as possibilidades de análise da tarefa e o número de exceções. Essas dimensões possibilitaram quatro diferentes situações, cada qual requerendo um tipo particular de estrutura organizacional para se tornar adequada (DONALDSON, 2001, p. 48). Segundo Donaldson (2001, p. 48), as duas dimensões situacionais propostas por Perrow podem ser consideradas um refinamento da análise da incerteza da tarefa, questão central para a Teoria da Contingência.

Perrow afirmou que o nível de conhecimento da tecnologia utilizada nas operações da organização ajudava a moldar sua estrutura. Para ele, quanto mais codificado e estruturado o conhecimento utilizado nas operações, mais centralizado pode ser o processo decisório na mesma (DONALDSON, 1999, p. 110).

Em relação à incerteza ambiental, Gordon e Narayanan (1984) detectaram em um estudo que, à medida que essa aumentava, os gestores se inclinavam a utilizar informações não financeiras e mais relacionadas ao ambiente externo, como também a moverem a estrutura organizacional para uma forma mais orgânica. De forma parecida, Baines e Langfield-Smith (2003) apontam a utilização de estruturas baseadas em equipes como forma de adaptação da estrutura organizacional a ambientes com crescentes níveis de competição.

Um estudo realizado por Baines e Langfield-Smith (2003) indica que em um ambiente em que o nível de competição é crescente também se torna crescente a utilização de estratégias focadas em diferenciação, o que influencia na maior utilização de estruturas baseadas em equipes.

Diante das indicações dos estudos apresentados, é proposto que:

H2: Quanto maior o nível de competição em seus setores maior a utilização por parte das empresas de estruturas descentralizadas.

Considerando que o SCG faz parte da estrutura organizacional (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010, p. 46-47), assume-se que a estrutura da organização

tem reflexo nas diversas atividades de controle desempenhadas em vários níveis organizacionais.

Além dos estudos que investigaram as relações entre ambiente e estrutura organizacional, diversas pesquisas procuraram analisar as influências dos fatores contingenciais sobre a configuração dos SCG nas organizações (KHANDWALLA, 1972; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; FONSECA, 1997; MOORES; YUEN, 2001; SHARMA, 2002; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; HANSEN; VAN Der STEDE, 2004; GUERRA, 2007; HYVÖNEN, 2008; SILVOLA, 2008; CARVALHO, 2008; NECYK, 2008; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; REGINATO, 2010; TOJAL, 2011; MANTOVANI, 2012).

Em seu artigo *The Effect of Different Types of Competition on the use of Management Control*, publicado em 1972, Khandwalla propõe que diferentes tipos de competição podem influenciar de diferentes formas as atividades de controle.

Segundo Khandawalla (1972, p. 282), um SCG gera custos e benefícios em várias dimensões, sendo desenhados para assegurar: (1) a qualidade e quantidade desejada de saídas ou relatórios, sob um custo desejado; (2) melhor coordenação entre diferentes setores da organização; (3) informações razoavelmente significantes sobre operações, de modo a facilitar a ação gerencial; e (4) uma assistência através de supervisão detalhada, que permite a gestão por via da exceção e do planejamento estratégico.

Dentre os custos em que a organização incorre estão os de treinar e qualificar as pessoas para operar esses sistemas, visto que são requeridos profissionais capacitados para tal, como contadores, especialistas em controle da qualidade, analistas financeiros, analistas operacionais, entre outros (KHANDWALLA, 1972, p. 282). Assim, à medida que a competição se intensifica, os benefícios esperados da aplicação de sistemas de controle tendem a superar os seus custos (DONALDSON, 1999, p.106-107; KHANDWALLA, 1972, p. 282). Dessa forma, conclui Khandwalla (1972, p. 282), "[...] um sofisticado sistema de controle em uma firma que não enfrenta competição intensa pode ser mais prejudicial do que bom".

Para Khandwalla (1972) diferentes tipos de competição podem influenciar de diferentes formas as atividades de controle. Segundo esse autor (1972, p. 281), a intensificação da competição induz a gestão organizacional a formalizar mecanismos de controle mais sofisticados, indicando, mais especificamente, uma forte relação entre o aumento da competição entre produtos e o uso mais intensivo de controle, o que acaba impactando o formato dos SCG, que ficam incumbidos de gerar tais informações.

Chenhall e Morris (1986) constataram algumas relações entre ambiente e SCG. Os autores evidenciaram a relação entre diferentes níveis de incerteza ambiental percebida e a necessidade por diferentes formas de SCG, que pudessem gerar informações com diferentes níveis de escopo, tempestividade, integração e agregação.

Uma das constatações do estudo de Guerra (2007) é que empresas em um ambiente altamente competitivo se caracterizavam pela utilização de atributos sofisticados do SCG (instrumentos e práticas modernas, informações tempestivas, agregadas, integradas, não financeiras, focadas no ambiente externo e no futuro), enquanto empresas em um ambiente estável tendiam a utilizar atributos do SCG menos sofisticados (instrumentos e práticas tradicionais, informações não tempestivas, não agregadas, não integradas, financeiras, focadas no ambiente interno e no passado). Essa constatação vai ao encontro das feitas por Khandwalla (1972), que relaciona o aumento da competição com a gradativa formalização de instrumentos de controle mais sofisticados.

O desajuste dos atributos do SCG com o contexto em que a organização atua acarreta em disfunção entre a demanda e a oferta de informação, em quantidade e qualidade, o que pode gerar custos desnecessários e desviar o foco do tomador de decisão (GUERRA, 2007, p. 112-113), culminando em decisões incorretas, prejuízos e perdas de oportunidades, de mercado e de vantagem competitiva, e, dependendo do nível desse tipo de ocorrência, no fechamento do negócio.

Dividindo a amostra pesquisada em dois grupos (indústria e comércio/serviço), Junqueira (2010) também verificou que o ambiente exerce influência direta sobre os atributos do SCG das empresas comerciais e de serviços.

Já segundo Baines e Langfield-Smith (2003), em ambientes com níveis crescentes de competição, é maior a utilização de avançadas tecnologias de produção e práticas de controle gerencial, o que leva a uma maior confiança em informações contábeis não financeiras.

Em relação à utilidade percebida nas informações geradas pelos SCG, Chenhall e Morris (1986) confirmam em um de seus estudos que a utilidade percebida na informação tempestiva e de escopo amplo, em relação à incerteza ambiental percebida, é consistente com as demandas de gestores, sendo que essa informação deveria ser provida para melhorar seus tempos de resposta e auxiliar na leitura do ambiente.

Uma forma interessante de se examinar o impacto do ambiente sobre os SCG é através da análise dos impactos sofridos pelos SCG de empresas que se expandem para outros países, com culturas e valores bem diferentes. Em uma investigação desse tipo, realizada através de um estudo de caso de uma empresa brasileira em processo de internacionalização, Carvalho (2008) constatou que esse processo foi o principal fator responsável pelas mudanças ocorridas em seu SCG.

De modo parecido, Tojal (2011), ao investigar os principais impactos sofridos pelo SCG em decorrência da internacionalização das empresas pesquisadas, verificou que os SCG sofrem diferentes influências para se adaptar aos diferentes mercados, identificando “[...] relevantes mudanças estruturais, conceituais e de acompanhamento e controle nos casos analisados [...]” (TOJAL, 2011).

Apresentados os achados de estudos anteriores que apontam para a influência do ambiente sobre os SCG das organizações, é feita a proposição que:

H3: Quanto maior o nível de competição em seus setores maior a utilização por parte das empresas de Técnicas Modernas de controle gerencial.

2.5.2. RELAÇÕES QUE PROPÕEM A INFLUÊNCIA DAS PRIORIDADES ESTRATÉGICAS SOBRE OUTROS FATORES ORGANIZACIONAIS

Para Chandler, 1962, as estruturas organizacionais devem se adequar às estratégias, sendo que a não adequação impacta em menor desempenho (apud DONALDSON, 1999, p. 111). Dessa forma, segundo Donaldson (1999, p. 111), uma estratégia diversificada requer uma estrutura divisional, se mostrando incompatível com uma estrutura funcional, que se torna mais requerida em estratégias do tipo não diversificada.

Em uma crítica às proposições de Chandler Jr. (1962) de que a estrutura deve seguir a estratégia da organização, Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010, p. 47) afirmam que a estrutura da organização é parte importante de seu passado, sendo que a organização, quando muda sua estratégia, não pode desconsiderar esse passado. Ainda de acordo com Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010, p. 46-47), “[...] afirmar que a estratégia deve ter precedência sobre a estrutura equivale a afirmar que a estratégia deve ter precedência sobre as capacidades estabelecidas da organização, as quais estão embutidas em sua estrutura [...]”.

É pertinente a crítica de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2010, p. 47) às proposições de Chandler (1962) no que refere à mudança substancial da estrutura para se alinhar à estratégia. Contudo, é razoável se depreender do texto deste que, quando o mesmo se refere ao alinhamento entre estrutura e estratégia, a estrutura é levada em consideração ao se elaborar a estratégia, visto que, se assim não for, a estratégia resultante não será factível, ou, de outro modo, que há recursos suficientes para uma mudança estrutural intencional e substantiva.

Reforçando a ideia de que a estrutura deve estar alinhada à estratégia, uma pesquisa de Chenhall e Langfield-Smith (1998), que utilizou a definição de Porter (1986) para prioridades estratégicas, sugere, entre outras coisas, que sistemas de qualidade e estruturas baseadas em equipes de trabalho proporcionam maiores benefícios às empresas que enfatizam a estratégia de diferenciação, mas não os proporcionam às empresas com alto desempenho e focadas em uma estratégia de custos.

Já Guerra (2007, p. 111-112) constatou em sua pesquisa certa relação entre a falta de ajuste das variáveis estrutura e estratégia com as demais variáveis organizacionais e um desempenho inferior por parte dessas empresas, quando comparadas com empresas em que as diversas variáveis contingenciais estavam alinhadas ao ambiente.

Diante das relações apontadas, é também proposto que:

H4: Quanto maior a adoção pelas empresas de estratégias de diferenciação, maior também a utilização de estruturas descentralizadas.

É através do controle gerencial que as estratégias adotadas serão obedecidas e desenvolvidas, a fim de que a empresa atinja o que foi planejado inicialmente, corrigindo os desvios ou apontando as alterações de curso que sejam necessárias (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p. 30-34; MINTZBERG et al., 2006). Para isso, se torna necessário a existência de uma estrutura adequada para o desenvolvimento das atividades de controle, sendo que, na maior parte das empresas, essa estrutura é representada, principalmente, por um Sistema de Informações Gerenciais (SIG). Este, por sua vez “[...] perpassa toda a estrutura organizacional e fornece insumos para decisões de natureza estratégica, tática e operacional (DECHOW; GRANDLUND; MOURITSEN, 2007, p. 625-640).

A investigação do desenho ou formato dos SCG se apresenta de vital importância para as organizações, sendo estes sistemas geradores de informações que subsidiam em grande parte a tomada de decisões dos gestores (FREZATTI et. al., 2009), possibilitando o monitoramento de ações externas, como transações com diferentes atores como clientes, fornecedores, governo e sociedade em geral, e internas, como sistemas de produção, recursos humanos, contabilidade, finanças e marketing.

Na visão de Aguiar e Frezatti (2007b, p. 02), “[...] compreender os contextos em que certas estruturas do SCG são adequadas possibilita a previsão de quando sua adoção poderá ser bem-sucedida e quando serão necessárias mudanças [...]”, o que possibilita não desperdiçar recursos com estruturas não adequadas ao contexto da

estratégia. Nesse sentido se posiciona Khandwalla (1972), argumentando que um SCG tende a ter diversos custos e benefícios, cabendo aos gestores e projetistas destes sistemas avaliar em quais circunstâncias determinado nível de controle é mais adequado, sob pena da organização incorrer em diversos custos desnecessários e poucos benefícios.

Diversos estudos buscam investigar nas organizações a relação entre estratégia organizacional e configuração de seus SCG (KHANDWALLA, 1972; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; CADEZ; GUILDING, 2008; GUERRA, 2007; JUNQUEIRA, 2010; AUZAIR, 2011; MANTOVANI, 2012). Segundo Chenhall (2003, p. 150), a pesquisa contingencial aponta que certos tipos de SCG são mais adequados a determinados tipos de estratégia. Ainda segundo esse autor, as estratégias de diferenciação são mais apropriadas para estruturas descentralizadas e flexíveis.

Chenhall e Langfield-Smith (1998) investigaram como a combinação de técnicas de gestão e práticas de controle gerencial influenciavam o desempenho organizacional, quando subordinadas a uma determinada prioridade estratégica.

Adotando a definição de Porter (1986) para prioridade estratégica, os autores definiram duas hipóteses, que indicavam altos benefícios às empresas que adotassem as estratégias de diferenciação ou custos em conjunto com técnicas de gestão e práticas de controle gerencial mais condizentes a cada uma.

A pesquisa de Chenhall e Langfield-Smith (1998) sugere, entre outras coisas, que a utilização de técnicas de controle baseadas em atividades é importante para as empresas de alto desempenho que dão ênfase à estratégia de diferenciação, como também que o benchmarking é uma técnica importante e está ligado a um desempenho superior tanto na estratégia de diferenciação quanto na de custos.

Indicações parecidas às da pesquisa de Chenhall e Langfield-Smith (1998) são constatadas nas pesquisas de Baines e Langfield-Smith (2003) e Khandwalla (1972), que, entre outras coisas, indicam que práticas avançadas de controle gerencial são utilizadas de forma crescente à medida que aumenta a utilização de estratégias

focadas em diferenciação, que por sua vez estão vinculadas a ambientes com crescentes níveis de competição.

Em um levantamento realizado junto a 193 grandes companhias eslovenas, Cadez e Guilding (2008) examinaram os efeitos da escolha estratégica, da orientação para o mercado e do tamanho organizacional sobre duas dimensões distintas do SCG, assim como os efeitos mediadores do SCG sobre o desempenho organizacional.

Esses autores desenvolveram e testaram um modelo utilizando a Modelagem de Equações Estruturais, e uma triangulação com a utilização de dados qualitativos levantados em dez entrevistas exploratórias. Os achados indicam que fatores como tamanho e estratégia exercem importante influência no sucesso da implantação do SCG.

Auzair (2011) investigou a influência do ambiente externo, especificamente da incerteza ambiental percebida, e da estratégia empresarial sobre o desenho dos SCG dos hotéis da Malásia.

Os achados de Auzair (2011) indicam que estratégias de baixo custo estão associadas a SCG mais burocráticos (controle formal, rigoroso, restritivo e impessoal, sobre a ação dos indivíduos e com uso de informação financeira), enquanto que estratégias de diferenciação estão associadas a SCG menos burocráticos (controle sobre resultados, informal, frouxo, flexível e impessoal, com uso de informação não financeira). Além disso, e corroborando com os achados de Khandwalla (1972) e Guerra (2007), indicam uma associação entre a utilização de controle mais rigoroso e a percepção de um ambiente com baixa previsibilidade por parte dos gestores.

No mesmo sentido das constatações de Auzair (2011), Nanni et al. (1992 apud CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998, p. 246) indicam que medidas de desempenho contemporâneas são mais inclinadas a suportar as estratégias de diferenciação.

Elaborada a estratégia da empresa, a estrutura de controle deve ser alinhada com os objetivos traçados, visto que a direção a ser seguida pela organização deve ser acompanhada, e possíveis desvios devem ser corrigidos ou alterados (MINTZBERG;

WATERS, 1985; SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987; CHENHALL, 2003, p. 151).
Dessa forma, é proposto que:

H5: Quanto maior a adoção pelas empresas de estratégias de diferenciação, maior também a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial.

2.5.3. PROPOSIÇÕES EM RELAÇÃO À INFLUÊNCIA DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL SOBRE (1) A CONFIGURAÇÃO DO SCG E (2) O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Além do impacto da estratégia sobre a estrutura organizacional, de forma ampla, alguns autores defendem que a estratégia impacta, de forma específica, a configuração dos SCG, considerados parte da estrutura organizacional. Nesse sentido, Covalski, Dirsmith e Samuel (1996) defendem que os fatores ambientais influenciam a estrutura das organizações e, por consequência, dos SCG. Já para Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 245), determinadas técnicas e práticas de controle gerencial têm seu nível de importância ligado ao grau em que uma estratégia de custos ou diferenciação é enfatizada.

Já para Anthony e Govindarajan (2002), a implantação eficaz de estratégias depende de um consistente SCG, pois as relações dos diversos níveis organizacionais e suas respectivas autoridades e responsabilidades são definidas pela estrutura organizacional, contudo, o funcionamento dessa estrutura depende de um apropriado sistema de controle.

Os achados de Chenhall e Morris (1986) sugerem que os desenvolvedores/projetistas de SCG devem melhorar o tempo de resposta e assimilar informações de diversas fontes para o desenho de um SCG com escopo amplo, sendo isso de particular relevância para gestores que percebem suas situações de operação como incertas. Esse mesmo estudo também indicou que “[...] informação integrada e agregada é percebida favoravelmente por gestores descentralizados [...]” (CHENHALL; MORRIS, 1986, p. 31).

O estudo de Baines e Langfield-Smith (2003) indica certa relação entre a utilização de estruturas baseadas em equipes e a adoção de práticas de controle gerencial avançadas.

Ao examinar as relações entre variáveis do ambiente externo, elementos do modelo de gestão, artefatos de controle gerencial e desempenho de empresas dos setores da indústria, do comércio e de serviços, Reginato (2010) constatou certa associação entre ambiente externo e modelo de gestão nos três setores observados, especialmente nos setores da indústria e do comércio, e que os elementos do modelo de gestão influenciam significativamente os tipos de controle gerencial adotados, principalmente no setor industrial.

Dadas as relações apontadas por estudos anteriores entre estrutura organizacional e SCG, é também proposto que:

H6: Quanto maior a adoção de estruturas descentralizadas pelas empresas, maior também a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial.

Para Donaldson (1999, p. 105), os fatores contingenciais internos refletem, ou deveriam refletir, a influência do ambiente em que a organização atua, sendo que, para ser efetiva e obter desempenho satisfatório, a organização deve alinhar sua estrutura a esses fatores, e, dessa forma, ao ambiente.

Donaldson (1999, 2001) tentou integrar as diversas abordagens contingenciais no que foi denominado de Neo-Contingency Theory. A partir da verificação de três elementos comuns percebidos em diferentes abordagens, Donaldson propõe uma teoria comum, intitulada por ele de Teoria da Adaptação Estrutural para Readquirir Adequação (Structural Adaptation to Regain Fit), ou SARFIT. “[...] Ela sustenta haver adequação entre cada contingência e um ou mais aspectos da estrutura organizacional, de forma que a adequação afeta positivamente o desempenho [...]” (DONALDSON, 1999, p.117) e a inadequação negativamente.

Segundo Donaldson (1999, p.110), em um estudo em organizações de saúde e previdência social, Hage, 1965, teorizou que organizações com estruturas

centralizadas, formais e com baixa complexidade obtinham maiores níveis de eficiência e menores níveis de inovação, enquanto as organizações com estruturas descentralizadas, menos formais e com maior nível de complexidade obtinham maiores níveis de inovação e menores níveis de eficiência. Para Donaldson (1999, p. 110), o trabalho de Hage demonstrou que o objetivo da organização deverá determinar qual o tipo de estrutura mais adequado.

As associações que Hage percebeu entre o tipo de tarefa que a organização desempenha e sua estrutura, e essa adequação impactando no desempenho organizacional, são muito parecidas com as feitas por Burns e Stalker, 1961, com a diferença que Hage trata de “complexidade” nos dois tipos distintos de organização como o montante de conhecimento que a empresa emprega, ou seja, o conjunto de pessoas com alta formação aplicadas em funções que exijam especialização (DONALDSON, 2001, p. 38-39).

Outra pesquisa que investigou possíveis relações entre estrutura e desempenho organizacional foi a de Guerra (2007), que, mais especificamente, investigou como os fatores ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura organizacional, atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) e desempenho organizacional influenciam a configuração estrutural das organizações pesquisadas. Foram coletados dados das empresas listadas na edição 2006 do anuário Melhores & Maiores, da revista Exame.

Os dados foram tratados com emprego de estatística descritiva e análise de cluster. Os resultados revelaram três tipos de arranjos, sendo o primeiro caracterizado por empresas com ambiente com alto nível de competição, tecnologias modernas e não padronizadas, estratégia de diferenciação, estrutura orgânica e atributos do SCG sofisticados (instrumentos e práticas modernas, informações tempestivas, agregadas, integradas, não financeiras, focadas no ambiente externo e no futuro). O segundo arranjo caracterizado por empresas com ambiente estável e protegido, tecnologias pouco padronizadas e pouco desenvolvidas, estratégia de liderança em custos, estrutura mecanicista e atributos do SCG menos sofisticados (instrumentos e práticas tradicionais, informações não tempestivas, não agregadas, não integradas, financeiras, focadas no ambiente interno e no passado). Já o terceiro arranjo ficou

caracterizado por empresas com ambiente e atributos do SCG semelhantes ao primeiro, e com estratégia e estrutura similar ao segundo.

Os resultados indicam que nos dois primeiros arranjos há uma melhor adequação entre a estrutura organizacional das empresas e os fatores contingenciais, sendo que nestes arranjos foi percebido um desempenho superior das empresas, ao contrário do terceiro arranjo, onde a estrutura não se apresentou adequada aos fatores contingenciais. Esta pesquisa também concluiu que “[...] ajustar os atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial a cada contexto ambiental e organizacional resulta na utilização mais eficiente dos recursos aplicados neste sistema” (GUERRA, 2007).

A ideia central da Teoria da Contingência é que as organizações devem buscar um ajuste contínuo com o ambiente que as envolve (LAWRENCE; LORSCH, 1973, p. 34; BERTERO, 1999, p. 135; DONALDSON, 1999, p. 105; MOTTA; VASCONCELOS, 2008, p. 210-233; KATZ; KAHN, 1978; WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2007, p. 29), sendo que tal ajuste deve ser realizado por meio da estrutura organizacional (BURNS; STALKER, 1961; WOODWARD, 1965; LAWRENCE; LORSH, 1967; THOMPSON, 1967 apud DONALDSON, 1999). Dessa forma, organizações com melhores ajustes conseguem ser mais eficientes e obter melhores desempenhos (DONALDSON, 1999, p. 105).

Considerando as premissas da Teoria da Contingência e as indicações de pesquisas mais específicas, conforme apresentado, a próxima proposição é que:

H7: Quanto maior a utilização de estruturas descentralizadas pelas empresas maior também seu desempenho.

2.5.4. RELAÇÃO QUE PROPÕEM A INFLUÊNCIA DO SCG SOBRE O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Uma das tendências em identificar e analisar a estrutura apropriada de um SCG é a análise do seu relacionamento com o desempenho organizacional, considerando o efeito de variáveis contingentes (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998;

CHENHALL, 2003, p. 151-152; GUERRA, 2007; HYVÖNEN, 2008; ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010). Assim, uma estrutura apropriada seria aquela que está associada com maior desempenho organizacional, sendo essa associação moderada por variáveis contingentes, tais como ambiente, tecnologia e estratégia (CHENHALL, 2003, p. 151-152; AGUIAR; FREZATTI, 2007a).

Ao examinar a influência do ambiente externo e dos fatores estratégia, estrutura, tecnologia e porte sobre o formato e o uso de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) focados no cliente, e a influência do formato e do uso dos SCG no desempenho dos SCG focados no cliente, Mantovani (2012) constatou que o ambiente exerce influência nas decisões relacionadas à configuração dos fatores internos, sendo que estes influenciam, de forma branda, o formato dos SCG focados nos clientes, além de que o formato desses SCG apresenta forte associação com seu uso intensivo, e que o formato e uso desses sistemas influencia seu desempenho econômico.

O estudo realizado por Reginato (2010) constatou, entre outras coisas, uma expressiva associação entre os controles gerenciais e o desempenho nos setores industrial e de serviços. De modo mais específico, Soutes (2006) identificou que empresas que utilizam ferramentas modernas de controle possuem melhor desempenho do que aquelas que utilizam ferramentas tradicionais.

Um estudo já citado realizado por Chenhall e Langfield-Smith (1998) indica que melhorar os processos organizacionais, inovar nos procedimentos de produção e utilizar técnicas baseadas em atividades são importantes para empresas de alto desempenho que dão ênfase à diferenciação; que as técnicas baseadas em atividades estão associadas ao alto desempenho; que benchmarking e técnicas de planejamento estratégico são importantes e estão ligados a um desempenho superior tanto na estratégia de diferenciação quanto na de custos.

Entre os achados do estudo de Baines e Langfield-Smith (2003), há a indicação de que em ambientes em que o nível de competição é crescente também se torna crescente a utilização de estratégias focadas em diferenciação, o que influencia na maior utilização de estruturas baseadas em equipes e na adoção de avançadas tecnologias de produção e práticas de controle gerencial. Como consequência,

essas mudanças levam a uma maior confiança em informações contábeis não financeiras, que levam à melhoria do desempenho organizacional.

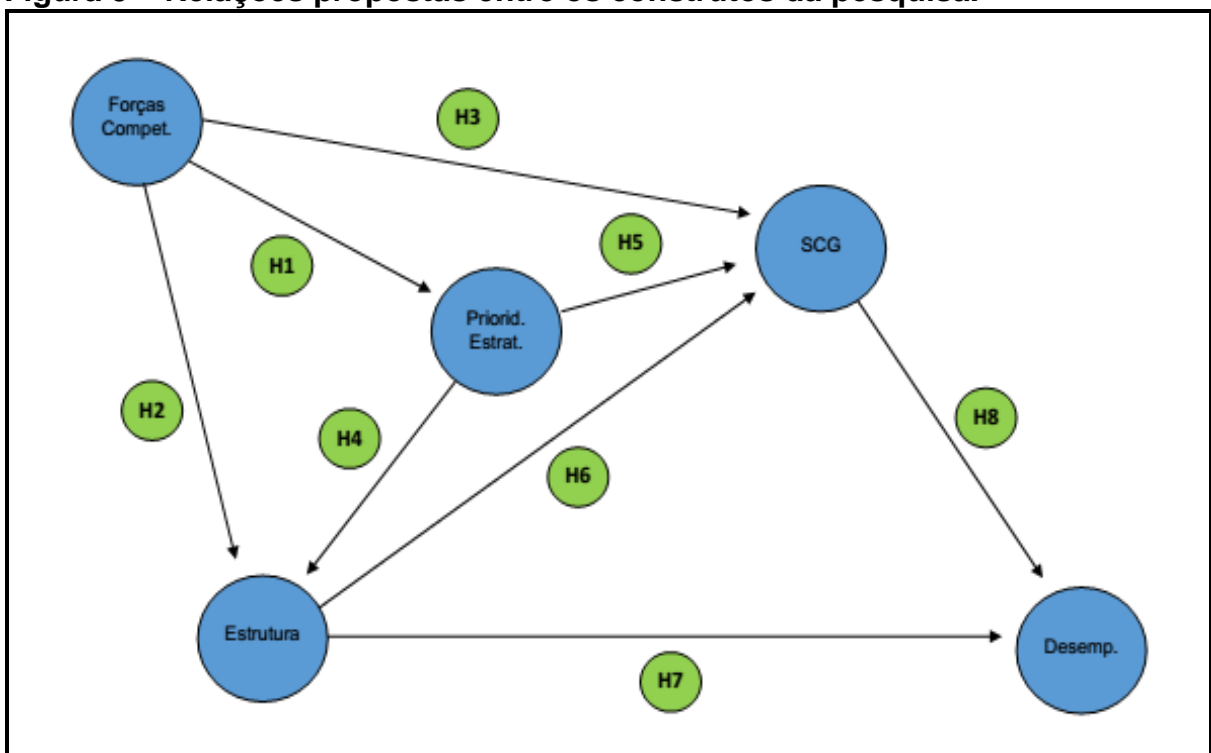
Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 256) verificaram que empresas com menor ênfase na definição da estratégia de custos ou de diferenciação apresentavam menor desempenho, corroborando com a teoria de Porter (1986).

Diante das indicações de estudos anteriores de existência de certa associação entre os SCG e o desempenho organizacional, é proposto que:

H8: Quanto maior a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial pelas empresas maior também seu desempenho.

As relações propostas pelas hipóteses da pesquisa estão representadas na figura 3

Figura 3 – Relações propostas entre os construtos da pesquisa.



Fonte: Elaborada pelo autor.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa é um levantamento, ou survey, realizado em uma população finita de empresas. O contato para apresentação da mesma junto às empresas foi concedido pelo IEL-ES. O instrumento de coleta é um questionário disponibilizado em formato eletrônico na plataforma Formsite.

Os dados levantados e validados são tratados por meio da Modelagem de Equações Estruturais baseada nos mínimos quadrados parciais – PLS-SEM, que, segundo Hair Jr. et al. (2014, p. xi), é uma técnica multivariada de dados que permite examinar relações entre construtos e entre estes e indicadores, simultaneamente.

A pesquisa segue os estágios e procedimentos sugeridos por Hair Jr. et al. (2014) para a execução do PLS-SEM através do software SmartPLS 2.0, baixado gratuitamente através de link apresentado por esses autores (<http://www.smartpls.de>) (HAIR Jr. et al., 2014, p. xiii). O referido trabalho apresenta um roteiro para o tratamento e a avaliação de dados em pesquisas que investigam a relação entre diversas variáveis simultaneamente.

A seguir, os procedimentos metodológicos adotados são apresentados de forma detalhada.

3.1. População

A população da presente pesquisa se restringe às empresas cadastradas no banco de dados permanente do anuário promovido pelo Instituto Euvaldo Lodi - IEL-ES, que anualmente classifica e publica uma lista com as 200 empresas do Espírito Santo com melhor desempenho econômico financeiro. Esse banco de dados conta com o cadastro de mais de 2.500 empresas.

Desde 1997, o Instituto Euvaldo Lodi (IEL) publica um anuário classificando as maiores empresas do estado do Espírito Santo, que conta com a chancela da Federação das Indústrias do Espírito Santo (FINDES) e do Instituto de Desenvolvimento Educacional e Industrial do Espírito Santo (IDEIES) (IEL, 2011).

De sua primeira edição em 1997 até 2005 o anuário apresentava anualmente um ranking com as 150 maiores empresas do Espírito Santo, passando a ranquear 200 empresas a partir de 2006. O anuário busca retratar o desempenho econômico e financeiro das empresas em operação no estado. Essas empresas são classificadas por vários critérios, como uma classificação geral pela receita operacional bruta e uma classificação das 10 maiores por setor de atuação (IEL, 2011).

Muitos estudos anteriores na área de controle gerencial utilizaram listagens e classificações feitas por revistas como fonte para a seleção de amostras, sempre considerando a reputação da revista e os critérios e métodos utilizados pelas mesmas para tais classificações (CHENHALL, 2005; CADEZ; GUILDING, 2008; KALLUNKI; SILVOLA, 2008; GUERRA, 2007; JUNQUEIRA, 2010; REGINATO, 2010; MANTOVANI, 2012).

3.2. Coleta de dados e Amostra

Esta pesquisa utiliza o levantamento para a coleta de dados, através da aplicação de questionário estruturado junto às empresas que fazem parte da população.

Segundo Cozby (2003), o levantamento caracteriza-se como “[...] um meio importante de pesquisadores estudarem relações entre variáveis e a mudança de atitudes e comportamentos no decorrer do tempo [...]”.

Assim como fizeram Espejo (2008), Junqueira (2010) e Mantovani (2012), os questionários foram enviados via correspondência eletrônica, mencionando a origem e as motivações do pesquisador, e convidando as empresas a participarem da pesquisa. O e-mail com a apresentação da pesquisa incluía um link para acesso ao questionário (<http://fs9.formsite.com/ccjeufes/form65/index.html>), que remete o participante ao sistema de formulários para pesquisa online, conhecido como Formsite Web Form Builder. A carta de apresentação enviada consta no Apêndice A.

Foram feitos dois envios de e-mails às empresas para a apresentação da pesquisa, o primeiro no final de fevereiro de 2014. Após aproximadamente duas semanas, um segundo e-mail foi enviado para lembrar aos pesquisados a importância da presente

pesquisa para o desenvolvimento da função de controle nas organizações, frisando que sua empresa poderia ser beneficiada com os possíveis achados da pesquisa. Também foi solicitado às empresas que já haviam respondido que desconsiderassem esse último envio.

Nenhum critério para a seleção da amostra foi estipulado, visto que o banco de dados do próprio anuário é composto pelas empresas que apresentaram os melhores desempenhos econômicos e financeiros nos anos anteriores. Dessa forma, definiu-se que a amostra seria composta pelos questionários retornados, que fossem considerados válidos após análise.

Em relação ao tamanho mínimo de amostra necessária para que os dados sejam adequadamente tratados e avaliados, Hair Jr. et al. (2014, p. 16) indicam que entre as principais características do PLS-SEM estão os fatos de que, geralmente, ele alcança altos níveis de poder estatístico trabalhando com amostras pequenas de dados; que amostras maiores aumentam a precisão em suas estimações; e de que se trata de método estatístico não paramétrico, ou seja, ele não requer que os dados sejam normalmente distribuídos.

Como recomendação, Hair Jr. et al. (2014, p. 20) indicam que “[...] o tamanho mínimo da amostra deveria ser 10 vezes o número máximo de setas apontando para qualquer variável latente no modelo de caminhos do PLS [...]”. No modelo proposto por este estudo, o referido número máximo de setas é de 5, com exceção da abordagem dos indicadores repetidos utilizada no construto SCG, explicada mais adiante, de forma que o tamanho da amostra obtida, de 73 observações válidas, está bem acima da quantidade mínima de 50 observações recomendadas por Hair Jr. et al. (2014, p. 20).

3.2.1. INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Segundo Khandwalla (1972, p. 275), não é tarefa fácil medir a extensão em que uma ferramenta de controle é utilizada em uma organização. Para tanto, torna-se forçosa a utilização de medidas ordinais, dado os vários fatores que influenciam os níveis de

utilização das diversas ferramentas de controle nos mais variados tipos de organização.

O questionário foi desenvolvido entre setembro de 2013 e janeiro de 2014, passando por um pré-teste em dezembro de 2013, quando foi aplicado a responsáveis pelas áreas de finanças de duas empresas de grande porte, e a dois sócios proprietários de duas empresas de médio porte. Após as considerações de algumas sugestões feitas nessa fase, realizou-se a validação do instrumento junto a dois professores do Programa de Pós Graduação em Administração da Universidade Federal do Espírito Santo. A versão final do questionário pode ser visualizada no Apêndice B.

Nas primeiras nove questões do questionário, o respondente é convidado a marcar numa escala de 1 a 7 sua percepção sobre vários aspectos relacionados ao ambiente de atuação de sua empresa e também em relação a questões internas. Na décima questão o respondente é convidado a marcar, também em uma escala de 1 a 7, o grau em que determinada ferramenta de controle é utilizada pela empresa, ou a marcar 0 (zero) caso a empresa não faça uso dessa ferramenta.

As demais questões visam colher informações sobre o perfil da empresa e do respondente, sendo mescladas entre questões abertas, não sendo obrigatória a identificação da empresa, e fechadas, com diferentes quantidades de alternativas em cada uma delas. O Quadro 7 sintetiza o alinhamento do questionário com os construtos do modelo proposto na pesquisa.

Quadro 7 – Aspectos investigados em cada construto

Questão	Construto	Nº de indicadores	Aspectos investigados	Referências
1	Forças Competitivas	24	Poder de negociação dos fornecedores; poder de negociação dos compradores; ameaça de novos entrantes; ameaça de produtos ou serviços substitutos e; rivalidade entre os concorrentes.	Porter (1986; 1991)
2	Prioridades Estratégicas	5	Investimento em propaganda; redução de custos; pesquisa e desenvolvimento; pós-venda e serviço ao cliente; diferenciação de produto/serviço.	Porter (1986; 1991; 1998)

Questão	Construto	Nº de indicadores	Aspectos investigados	Referências
3	Estrutura	8	Níveis de centralização e descentralização das atividades; definição de papéis e metas; formalização; normatização; centralização.	Guerra (2007)
4	Desempenho	7	Retornos financeiros e não financeiros.	Junqueira (2010)
5	SCG	18	Técnicas Convencionais e Modernas de controle gerencial.	Ferreira e Otley (2006)

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na preparação do questionário foram seguidas as orientações de Cozby (2003) no que diz respeito à definição dos objetivos da pesquisa, à formulação das questões, às escalas de avaliação, à formatação e à redefinição das questões, dentre outras. Outros aspectos que receberam atenção são os levantados por Rea e Parker (2000a), como a coleta de informações preliminares, a realização de pré-teste, a apresentação do estudo, a ordenação das questões e extensão do questionário. Aspectos relativos ao nível da linguagem e medição (REA; PARKER, 2000b) também foram considerados.

O questionário como instrumento de pesquisa foi utilizado por duas razões principais: (a) descrever as características e medir determinadas variáveis de um grupo social (RICHARDSON, 1999) e (b) dar continuidade e realizar comparações com resultados de pesquisas anteriores (MANTOVANI, 2012).

3.3. Sujeitos da pesquisa

Na apresentação da pesquisa é indicado que o questionário seja preenchido por profissional com percepção acerca das práticas gerenciais e estratégias adotadas por sua empresa, e que, caso o profissional que recebeu o *e-mail* entenda que outro profissional deva responder, que encaminhe o e-mail ao mesmo.

Algumas pesquisas desenvolvidas no Brasil, como a de Carvalho (2008), Espejo (2008), Junqueira (2010) e Mantovani (2012), aplicaram seus questionários aos

responsáveis pela área de controladoria ou, no caso de não existência na empresa, outra que desempenhasse esse papel.

3.4. Tratamento dos dados

Os dados são tratados através da Modelagem de Equações Estruturais (SEM - Structural Equation Modeling), uma técnica de Análise Multivariada de Dados. Sobre a Análise Multivariada de Dados, Hardyck e Petrinovich (apud Hair Jr. et. al., 2005, p. 25) defendem que:

[...] a menos que um [...] problema seja tratado como multivariado, será tratado superficialmente. [...] As correlações naturais entre as múltiplas influências de comportamento podem ser preservadas e efeitos separados dessas influências, estudados estatisticamente sem causar um isolamento comum de qualquer indivíduo ou variável.

De acordo com Hair Jr. et. al. (2005, p. 466), muitas áreas do conhecimento se interessam pela SEM por duas razões principais: (a) ser um método direto para tratar múltiplas relações simultaneamente, enquanto fornece eficiência estatística; e (b) sua habilidade para avaliar as relações em âmbito geral e fornecer uma transição da análise exploratória para a análise confirmatória.

Ainda para Hair Jr. et al. (2005, p. 466), a primeira das características expostas acima não é a única específica da SEM, tendo também a capacidade de incorporar variáveis latentes na análise, viabilizando ao pesquisador modelar relações complexas que não são possíveis com outras técnicas multivariadas.

Sobre a Modelagem de Equações Estruturais, Hair Jr. et al. (2005, p. 34-35) ensinam que essa é caracterizada por dois componentes básicos, sendo: (1) o modelo estrutural, ou modelo de "caminhos", que relaciona variáveis independentes com variáveis dependentes e (2) o modelo de mensuração, que permite o uso de indicadores para avaliar a contribuição de cada um deles na representação (ou conceituação) de uma variável dependente ou independente.

Diversos estudos da área de controle gerencial, que investigaram possíveis relações entre fatores contingenciais e determinados aspectos dos SCG nas organizações

(como formato ou uso), utilizaram-se da técnica de Modelagem de Equações Estruturais, dentre eles Baines e Langfield-Smith (2003), Chenhall (2005), Hyvönen (2007), Cadez e Guilding (2008), Espejo (2008), Junqueira (2010), Reginato (2010), Auzair (2011) e Mantovani (2012).

Os dados são tratados de acordo com o roteiro apresentado por Hair Jr. et al. (2014), que divide a avaliação do diagrama de caminhos em duas etapas, a avaliação do modelo de mensuração e a avaliação do modelo estrutural. A seguir essas etapas são apresentadas de forma detalhada.

De acordo com Hair Jr. et al. (2014, p. 25), a aplicação do PLS-SEM envolve os seguintes procedimentos:

Estágio 1: Especificação do modelo estrutural;

Estágio 2: Especificação dos modelos de mensuração;

Estágio 3: Coleta e exame dos dados;

Estágio 4: Estimação do modelo de caminhos através do PLS;

Estágio 5: Avaliação do modelo de mensuração reflexivo;

Estágio 6: Avaliação do modelo de mensuração formativo;

Estágio 7: Avaliação do modelo estrutural;

Estágio 8: Realização de análises avançadas sobre o modelo;

Estágio 9: Interpretação dos resultados e realização das conclusões.

A seguir são apresentados maiores detalhes sobre cada um dos estágios prescritos acima.

3.4.1. ESPECIFICAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL E DOS MODELOS DE MENSURAÇÃO (ESTÁGIOS 1 E 2)

O primeiro passo importante, ao iniciar uma pesquisa que envolva a aplicação da Modelagem de Equações Estruturais (SEM), é a preparação de um diagrama que ilustre as hipóteses de pesquisa, indicando as relações entre as variáveis que serão examinadas, sendo frequentemente chamado de modelo de caminhos (HAIR Jr. et al., 2014, p. 33).

Os modelos de caminhos são constituídos por dois elementos, o modelo estrutural e o modelo de mensuração. O primeiro indica as relações entre os construtos da pesquisa, e o segundo indica as relações entre os construtos e suas medidas, ou indicadores, sendo que todas as relações propostas devem se apoiar em teoria e lógica (HAIR Jr. et al., 2014, p. 33).

Duas importantes definições devem ser apresentadas, tanto para o modelo estrutural como para o modelo de mensuração. No modelo estrutural, os construtos podem ser exógenos (independentes) ou endógenos (dependentes). Os construtos exógenos não têm setas apontando para eles, ou seja, não há construtos os precedendo em alguma relação proposta no modelo. Já os construtos endógenos, sempre à direita do modelo, por serem dependentes, têm setas apontando para eles, podendo também ter setas deles para outros construtos, quando, nesses casos, aparecem no meio do modelo de caminhos, sendo ao mesmo tempo variáveis dependentes e independentes (HAIR Jr. et al., 2014, p. 34).

Os construtos podem ser especificados em duas formas de mensuração: reflexiva e formativa. No modelo de mensuração reflexivo as medidas (ou indicadores) representam os efeitos, ou manifestações, do construto a que estão relacionadas, assim, as setas partem do construto para os indicadores. Já no modelo de mensuração formativo há a assunção de que os indicadores causam os construtos, de forma que o conjunto de indicadores determina o significado do construto, e cada um capta um aspecto específico do mesmo.

Na parte de apresentação dos dados da pesquisa, esses dois estágios estão representados no Diagrama de caminhos proposto, conforme Figura 4.

3.4.2. COLETA E EXAME DOS DADOS (ESTÁGIO 3)

As formas de coleta e exame dos dados já foram apresentadas no início do capítulo 3, que trata dos procedimentos metodológicos.

3.4.3. A ESTIMAÇÃO DO MODELO DE CAMINHOS ATRAVÉS DO PLS (ESTÁGIO 4)

De acordo com Hair Jr. et al. (2014, p. 78), “O PLS-SEM é uma técnica de estimação baseada na regressão OLS (Mínimos Quadrados Ordiniais – grifo nosso) que determina suas propriedades estatísticas [...]”.

Conforme Hair Jr. et al. (2014, p. 78), o PLS-SEM busca maximizar a variância explicada dos construtos dependentes, através da predição das relações hipotetizadas entre os construtos do modelo. Para isso, o algoritmo estima os coeficientes de caminho entre os construtos e outros parâmetros do modelo (HAIR Jr. et al., 2014, p. 74).

Para Hair, Ringle e Sarstedt (2011 apud HAIR Jr. et al., 2014, p. 78), “[...] o foco do PLS-SEM está mais na predição do que na explicação, o que o faz particularmente útil para estudos de fontes de vantagens competitivas e direcionadores de sucesso [...]”.

Após coletados e validados, os dados da pesquisa devem ser importados para o software SmartPLS 2.0, somente em números, devendo estar o arquivo na extensão .csv. Antes disso, no entanto, é preciso ter criado o projeto e desenhado o modelo de caminhos no referido software (HAIR Jr. et al., 2014, p. 83).

Quando o modelo da pesquisa estiver especificado, com todos os indicadores definidos para cada construto e definidas as relações entre esses construtos, tendo sido os dados da pesquisa importados, o algoritmo do PLS poderá ser acionado para estimar o modelo.

3.4.4. AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO (ESTÁGIOS 5 E 6)

3.4.4.1. Avaliação do modelo de mensuração reflexivo (estágio 5)

De acordo com Hair Jr. et al. (2014, p. 100), a avaliação dos modelos de mensuração reflexivos inclui: a) a análise da confiança composta, para avaliar a consistência interna; b) a análise da confiança no indicador e da Variância Média Extraída (AVE – Average Variance Extracted), para avaliar a validade convergente; e c) a análise do critério de Fornell-Larcker e das cargas cruzadas, para avaliar a validade convergente.

As análises e considerações feitas na avaliação e no tratamento da parte reflexiva do modelo de mensuração são apresentadas a seguir.

3.4.4.1.1. Confiança na consistência interna

Dois critérios são normalmente utilizados para a avaliação da confiança na consistência interna, o Alfa de Cronbach e a confiança composta. O primeiro, considerado mais tradicional e conservador, provê uma estimativa de confiança baseado nas intercorrelações dos indicadores, sendo mais sensível ao número de itens na escala, e tendendo geralmente a subestimar a confiança na consistência interna (HAIR Jr. et al., p. 101).

A confiança composta leva em conta as diferentes cargas dos indicadores, variando entre 0 e 1, sendo que maiores valores indicam maiores níveis de confiança. É geralmente interpretada da mesma forma que o Alfa de Cronbach, em que valores entre 0,60 e 0,70 são aceitáveis em pesquisas exploratórias, enquanto em estágios mais avançados valores entre 0,70 e 0,90 são tidos como satisfatórios. Porém, valores acima de 0,90 não são desejáveis, pois indicam que todos os indicadores do construto estão medindo o mesmo fenômeno. Já valores abaixo de 0,60 indicam uma lacuna na confiança na consistência interna (HAIR Jr. et al., p. 101).

3.4.4.1.2. Validade convergente

A extensão em que uma medida se correlaciona positivamente com as demais do mesmo construto é conhecida como validade convergente. Espera-se que indicadores de um mesmo construto reflexivo compartilhem entre si alta proporção de variância (HAIR Jr. et al., 2014, 102).

A avaliação da validade convergente acontece por meio da análise das cargas dos indicadores, para se observar a confiança do mesmo, e dos valores da Variância Média Extraída – AVE (HAIR Jr. et al., 2014, 102).

Hair Jr. et al. (2014, p. 102) argumentam que “[...] altas cargas externas em um construto indicam que os indicadores associados têm muito em comum [...]”, e defendem que cargas externas padronizadas devem apresentar valores iguais ou superiores a 0,708.

Para a avaliação da validade convergente, inicialmente é realizada a análise do quadrado das cargas externas padronizadas dos itens, também conhecida como comunalidade ou variância extraída do item, que representa o quanto da variação de um item é explicado pelo construto ao qual ele está relacionado (HAIR Jr. et al., 2014, 102-103). Como regra, Hair Jr. et al. (2014, 103) indicam que a variável latente, ou construto, deve explicar no mínimo 50% da variância de cada indicador, ou seja, o quadrado da medida de cada indicador deve ser igual ou superior a 0,5.

Hair Jr. et al. (2014, p. 103) chamam a atenção para que, ao invés de eliminar automaticamente os indicadores com carga abaixo de 0,70 (valor de referência aproximado de 0,708), deve-se examinar os efeitos da remoção na confiança composta e na validade de conteúdo do construto. Os autores enfatizam que, geralmente, indicadores com cargas externas entre 0,40 e 0,70 devem ser removidos somente quando isso levar a um aumento na confiança composta, ou no valor da AVE, acima do valor de threshold sugerido, ou seja, acima de 0,70 e 0,50, respectivamente. Já indicadores com carga abaixo de 0,40 devem sempre ser eliminados.

3.4.4.1.3. *Validade Discriminante*

Validade discriminante é a extensão em que um construto se difere dos demais construtos do modelo, ou seja, o quanto cada um capta de determinado fenômeno não representado pelos demais construtos (HAIR Jr. et al., 2014, p. 105).

Hair Jr. et al. (2014, p. 105) propõem dois métodos para avaliar a validade discriminante, sendo: a) o exame das cargas cruzadas dos indicadores; e/ou b) o critério de Fornell-Larcker. No primeiro, a carga externa de um indicador em seu construto associado deve ser superior a todas suas cargas nos demais construtos, caso contrário há problema com a validade discriminante. Já o critério de Fornell-Larcker, abordagem mais conservadora para a análise da validade discriminante, compara a raiz quadrada do valor da AVE de cada construto com as correlações entre esse construto e os demais construtos do modelo.

3.4.4.2. Avaliação do modelo de mensuração formativo (estágio 6)

Segundo Hair Jr. et al. (2014, p. 120-121), a avaliação do modelo de mensuração formativo envolve três etapas, sendo: a) a avaliação da validade convergente do modelo; b) a avaliação da colinearidade entre os indicadores do mesmo construto; e c) a avaliação da significância e relevância dos indicadores formativos. A seguir são apresentadas as três etapas de avaliação para o modelo da presente pesquisa.

3.4.4.2.1. Validade convergente

Como já apresentado na avaliação do modelo de mensuração reflexivo, validade convergente é a extensão em que uma medida se correlaciona positivamente com as demais do mesmo construto.

Para avaliar esse critério é necessário testar se o construto formativo está altamente correlacionado com uma medida (indicador) reflexiva do mesmo construto, procedimento conhecido como análise de redundância (HAIR Jr. et al., p. 121).

3.4.4.2.2. *Colinearidade entre indicadores*

A informação de um indicador pode ser redundante se ele apresenta alta correlação com os demais indicadores do mesmo construto, ocorrência conhecida como colinearidade, o que não é desejável entre indicadores de um construto medido formativamente, ao contrário dos construtos medidos de forma reflexiva (HAIR Jr. et al., 2014, p. 121-123).

De acordo com Hair Jr. et al. (2014, p. 124), os níveis de colinearidade devem ser medidos através do cálculo da tolerância, que representa o montante de variância de um indicador formativo não explicada pelos outros indicadores do mesmo bloco. Segundo esses autores, a tolerância é calculada através de uma regressão de cada indicador do construto como variável dependente e os demais como variáveis independentes, o que gerará a proporção de variância de cada indicador associado aos demais indicadores do construto, ou seja, seu R^2 .

A tolerância de cada indicador é calculada subtraindo-se o valor de seu R^2 de 1, ou seja, a tolerância é igual a $1 - R^2$. Uma medida relacionada à tolerância é o Fator de Inflação da Variância – VIF (Variance Inflation Factor), definido como o recíproco da tolerância, e calculado dividindo-se 1 pelo valor da tolerância, $VIF = 1/TOL$ (HAIR Jr. et al., 2014, p. 124-125).

Segundo Hair Jr. et al. (2014, p. 124-125), um valor de tolerância igual ou menor a 0,20, e conseqüentemente um valor VIF maior ou igual a 5, no contexto do PLS, indica problema com a colinearidade, sendo que esses níveis indicam que pelo menos 80% da variância de um indicador fica por conta dos demais indicadores do construto. Nesses casos, os autores argumentam que se deve considerar a remoção do indicador, desde que os remanescentes capturem suficientemente, de uma perspectiva teórica, o conteúdo dos construtos.

3.4.4.2.3. *Significância e Relevância dos construtos formativos*

A análise dos pesos e sua significância é outro critério importante para avaliar a contribuição dos indicadores formativos (HAIR Jr. et al., 2014, p. 126-127). Assim,

segundo Hair Jr. et al. (2014, p. 126-127), o valor do peso de um indicador é comparado com os valores dos pesos dos demais indicadores do construto e, então, é determinada a contribuição relativa de cada indicador, ou sua importância relativa.

Para verificar se os indicadores formativos realmente contribuem para formar o construto é preciso testar se seus pesos externos são significativamente diferentes de 0 (zero), por meio da utilização do procedimento chamado Bootstrapping (HAIR Jr. et al., 2014, p. 127).

“No Bootstrapping, subamostras são randomicamente desenhadas (com reinserção) a partir de um conjunto original de dados [...]” (HAIR Jr. et al., 2014, p. 127). Segundo esses autores, esse processo se repete até a geração de um grande número de subamostras, usualmente 5.000. Assim, os pesos estimados das subamostras são utilizados para derivar erros-padrão para as estimativas, e, a partir daí, os t valores para avaliar a significância dos indicadores são calculados.

De acordo com Hair Jr. et al. (2014, p. 129), indicadores com pesos não significantes não devem ser eliminados prontamente, pois, além da contribuição relativa, deve-se considerar a contribuição absoluta (ou importância absoluta) para o construto associado. A contribuição absoluta se refere à contribuição do indicador para o construto, sem levar em consideração a contribuição dos demais indicadores, ou seja, se difere da contribuição relativa pela não comparação com os outros indicadores do construto, e é dada pelas cargas externas dos indicadores formativos (HAIR Jr. et al., 2014, p. 127).

O indicador que apresenta pesos não significantes (a um dado p valor), mas apresenta cargas significantes acima de 0,50, deve ser interpretado como absolutamente importante, e, mesmo não o sendo relativamente, geralmente deve ser mantido (HAIR Jr. et al., 2014, p. 129). Porém, de acordo com esses autores, quando um indicador apresenta pesos não significantes e cargas inferiores a 0,50, deve-se decidir pela permanência ou não do mesmo junto ao construto, levando em consideração sua relevância teórica e a presença de conteúdo comum aos outros indicadores do construto.

Hair Jr. et al. (2014, p. 130) enfatizam que, se o embasamento teórico suporta fortemente o indicador, o mesmo deve ser mantido no construto formativo. Entretanto, se o peso e a carga não forem significantes não há que se considerar o suporte teórico, devendo o indicador ser retirado do construto (HAIR Jr. et al., 2014, p. 130).

Na visão de Hair Jr. et al. (2014, p. 130), um indicador formativo não deve ser descartado com base apenas nos resultados estatísticos, pois é importante checar sua relevância para a validade de conteúdo do construto.

Segundo Hair Jr. et al. (2014, p.134), “[...] o teste estatístico segue uma distribuição t com graus de liberdade [...] (que é o número de valores no cálculo final do teste estatístico que são livres para variar) [...] igual ao número de observações menos 1 [...]”. Assim, conforme esses autores, considera-se a distribuição t como aproximada da distribuição normal quando utilizadas mais de 30 observações, o que é o caso da presente pesquisa, que obteve 73 observações válidas.

Como forma de avaliação dos t valores empíricos dos pesos e cargas, deve-se assumir que: valores dos coeficientes de caminho acima de 1,96 são significativamente diferentes de zero a um nível de 5%, com alfa igual a 0,05; valores abaixo de 1,96 e acima de 1,65 são significativamente diferentes de zero a um nível de 10%, com alfa igual a 0,10; e valores acima de 2,57 são significativamente diferentes de zero a um nível de 1%, com alfa igual a 0,01, todos para um teste bicaudal. Isso significa que a probabilidade de erro para os t valores críticos de 1,65, 1,96 e 2,57 é de 10%, 5% e 1%, respectivamente (HAIR, et al., 2014, p. 134).

Sobre a utilização do bootstrapping no PLS-SEM, Hair Jr. et al. (2014, p.135-138) chamam a atenção para a indeterminância de sinais dos escores das variáveis latentes, que pode resultar em mudanças arbitrárias nas estimativas dos coeficientes através do Bootstrapping, que, por sua vez, pode inflar o erro-padrão correspondente e diminuir o t valor. Os autores propõem três opções de mudança de sinais para tratar o problema da indeterminância, que são:

- 1) Opção de não mudança de sinal: não interfere e aceita o impacto negativo das alterações de sinais nos resultados do t valor empírico;

- 2) Opção de mudança de sinal ao nível individual: inverte o sinal se a subamostra estimada pelo bootstrapp difere do sinal da amostra original;
- 3) Opção de mudança de sinal ao nível do construto: compara os sinais da estimativa do modelo de caminhos do PLS original, considerando um grupo de coeficientes simultaneamente, como todos os pesos, com aqueles de uma subamostra gerada pelo bootstrapping. Caso a maior parte dos sinais precise ser revertida em uma rotação bootstrap para alcançar os sinais da estimativa do modelo utilizando a amostra original, todos os sinais são revertidos na rotação bootstrap. Caso contrário, os sinais não são modificados.

Hair Jr. et al. (2014, p. 135-136) recomendam a utilização da opção de não mudança de sinal ao rodar o bootstrap, por gerar resultados mais conservadores. Segundo esses autores, se os resultados não são significantes utilizando esse critério, mas o são utilizando a opção de mudança de sinal ao nível individual, deve-se utilizar a opção de mudança de sinal ao nível do construto, visto que o mesmo é um intermediário entre os demais. Neste, "[...] alguns sinais são alterados para melhoria, mas os resultados não alcançam 100% dos sinais da estimativa do modelo original" (HAIR Jr. et al., 2014, p. 135).

3.4.5. AVALIAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL (ESTÁGIO 7)

A avaliação do modelo estrutural objetiva examinar as capacidades preditivas do modelo e as relações entre os construtos (HAIR Jr. et al., 2014, p. 168). Para Hair Jr. et al. (2014, p. 168), é importante a compreensão de que o "[...] PLS-SEM adéqua o modelo à amostra de dados para obter a melhor estimativa de parâmetro por maximizar a variância explicada das variáveis latentes endógenas [...]".

Segundo Hair Jr. et al. (2014, p. 169), no PLS-SEM assume-se que o modelo é especificado corretamente, sendo que o mesmo é avaliado por sua capacidade de prever as variáveis latentes endógenas, ou seja, os construtos dependentes. Esses autores apresentam os procedimentos para a avaliação do modelo estrutural, quais sejam (HAIR Jr. et al., 2014, p. 169):

1ª - Avaliação da colinearidade no modelo estrutural, ou entre construtos;

2ª - Avaliação da significância e relevância das relações no modelo estrutural, ou dos coeficientes de caminho entre os construtos;

3ª - Avaliação do nível dos valores dos R^2 ;

4ª - Avaliação do tamanho do efeito do f^2 ; e

5ª - Avaliação da relevância preditiva Q^2 e do tamanho dos efeitos q^2 .

A seguir, são apresentados os resultados da avaliação do modelo estrutural em cada uma dessas etapas, as conclusões sobre a capacidade preditiva do mesmo e as relações entre os construtos que tiveram suas hipóteses confirmadas ou não.

3.4.5.1. Avaliação da colinearidade no modelo estrutural

A avaliação da colinearidade no modelo estrutural se dá através do exame dos valores de tolerância e da VIF (Fator de Inflação da Variância), assim como na avaliação do modelo de mensuração formativo (HAIR Jr. et al., 2014, p. 170). Para tanto, segundo esses autores, é necessário examinar cada conjunto de construtos preditivos separadamente, checando se há níveis significantes de colinearidade entre cada conjunto de construtos preditivos.

Assim como na avaliação do modelo de mensuração formativo, considera-se como indicativo de colinearidade nos construtos preditivos valores de tolerância abaixo de 0,20, e conseqüentemente valores VIF acima de 5,00 (HAIR Jr. et al., 2014, p. 170). Segundo esses autores, caso seja constatada a existência de colinearidade, deve-se considerar a eliminação de construtos, a transformação de construtos preditivos em um único ou a criação de construtos de ordem superior.

3.4.5.2. Avaliação da significância e relevância das relações no modelo estrutural, ou dos coeficientes de caminho entre os construtos

O PLS-SEM gera estimativas para as relações hipotetizadas entre os construtos, os coeficientes de caminho, que podem apresentar valores entre -1 e +1, onde +1 indica relações extremamente positivas, e -1 relações extremamente negativas,

sendo que quanto mais próximo de 0 (zero) for o coeficiente, mais fraca é a relação (HAIR Jr. et al., 2014, p. 170-171).

Análogo à avaliação do modelo de mensuração formativo, o nível de significância dos coeficientes é verificado através dos t valores, que são gerados através do bootstrapp no SmartPLS 2.0 (HAIR Jr. et al., 2014, p. 171-174). Os t valores críticos que servem como parâmetro para os t valores empíricos são os mesmos já citados, ou seja, 1,65 para um nível de significância de 10%; 1,96 para um nível significância de 5%; e 2,57 para um nível de significância de 1%. Assim, quando um t valor empírico for superior a um dos t valores críticos, considera-se o coeficiente significativo a uma certa probabilidade de erro (nível de significância) (HAIR Jr. et al., 2014, p. 171).

De acordo com Hair Jr. et al. (2014, p. 174), um coeficiente, que tenha atingido determinado nível de significância, representa a extensão em que um construto exógeno está associado a um construto endógeno, ou seja, o valor de um coeficiente representa “[...] a mudança estimada no construto endógeno para a mudança de uma unidade no construto exógeno [...]” (HAIR Jr. et al., 2014, p. 174).

3.4.5.3. Avaliação do nível dos valores dos R^2 (Coeficientes de Determinação)

O R^2 , ou coeficiente de determinação, é a medida mais comumente utilizada para avaliar o modelo, representando a acurácia preditiva do mesmo, como também os efeitos conjuntos dos construtos exógenos sobre determinado construto endógeno (HAIR Jr. et al., 2014, p. 174), ou seja, ele “[...] representa o montante de variância dos construtos endógenos explicada por todos os construtos exógenos ligados a ele [...]” (HAIR Jr. et al., 2014, p. 174).

O R^2 varia de 0 a 1, sendo que, quanto mais próximo a 1, maior a acurácia preditiva. Segundo Hair Jr. et al. (2014, p. 175), a determinação de valores de referência para o coeficiente de determinação é tarefa difícil, visto que isso depende da complexidade do modelo e da disciplina pesquisada. Ainda para esses autores, em

pesquisas sobre o comportamento do consumidor, valores de 0,20 para o R^2 são considerados altos; já em estudos que exploram direcionadores de sucesso, como satisfação ou lealdade do consumidor, espera-se valores para o R^2 de pelo menos 0,75.

3.4.5.4. Avaliação do tamanho do efeito do f^2

De acordo com Hair Jr. et al. (2014, p. 177), a análise do tamanho do efeito do f^2 visa avaliar se a omissão de determinado construto no modelo gera impacto significativo nos construtos endógenos. Ou seja, quando o R^2 de determinado construto endógeno diminui após a exclusão de determinado construto exógeno significa que este apresenta relevância preditiva para aquele. O efeito f^2 é calculado da seguinte forma (HAIR Jr. et al., 2014, p. 177):

$$f^2 = \frac{R^2 \text{ incluído} - R^2 \text{ excluído}}{1 - R^2 \text{ incluído}}$$

Assim, o valor do R^2 é calculado rodando o SmarPLS 2.0 com o modelo completo e, depois, com a retirada de determinado construto exógeno do modelo. Então, verifica-se os valores do R^2 de cada construto endógeno antes e após a retirada do construto exógeno sob observação. Os valores são inseridos na fórmula apresentada para o cálculo do valor do f^2 (HAIR Jr. et al., 2014, p. 177-178). Como referência para a avaliação dos valores de f^2 , Cohen (1988 apud HAIR Jr. et al., 2014, p. 177-178) apresenta os valores de 0,02, 0,15 e 0,35 para efeitos pequenos, médios e grandes, respectivamente, dos construtos exógenos do modelo.

3.4.5.5. Avaliação da relevância preditiva Q^2 e do tamanho dos efeitos q^2

Segundo Hair Jr. et al. (2014, p. 178), a acurácia preditiva de um modelo proposto também deve ser avaliada através do exame dos valores do Q^2 , que prediz acuradamente os pontos de dados de indicadores em modelos de mensuração

reflexivos de construtos endógenos e construtos com apenas um indicador. Valores de Q^2 maiores que 0 (zero) indicam que o modelo de caminhos apresenta relevância preditiva para um construto em particular (HAIR Jr. et al., 2014, p. 178).

O Q^2 é obtido através da utilização de um dos procedimentos disponíveis no SmartPLS 2.0, o Blindfolding, técnica que omite nos indicadores do construto endógeno cada ponto de dado a um D intervalo definido, estimando assim os parâmetros com os dados remanescentes. Dessa forma, os dados omitidos a cada distância D são considerados como “não respostas” e tratados de acordo com a configuração definida no PLS-SEM para tanto, que nesta pesquisa foi a recolocação do valor médio dos demais dados. Assim, esses valores são utilizados para prever os dados omitidos (HAIR Jr. et al., 2014, p. 178). Hair Jr. et al. (2014, p. 178) explicam que o “[...] Blindfolding é um processo iterativo que se repete até que cada ponto de dado tenha sido omitido e o modelo estimado novamente [...]”.

A diferença entre os dados originais e os dados tratados, obtidos através da recolocação da média dos dados remanescentes, é usada como entrada para a medida Q^2 (HAIR Jr. et al., 2014, p. 178). Essa diferença é o erro de predição, e quanto menor esse erro maior a acurácia preditiva do modelo (HAIR Jr. et al., 2014, p. 183).

O número de observações, questionários válidos utilizados no modelo, quando dividido pela distância de omissão D não pode resultar em um número inteiro (HAIR Jr. et al., 2014, p. 180).

Hair Jr. et al. (2014, p. 183) argumentam que o Q^2 pode ser calculado por meio de duas diferentes abordagens, a redundância validada cruzada (cross-validated redundancy) e a comunalidade validada cruzada (cross-validated communality). No entanto, indicam o uso da primeira, que constrói as estimativas do modelo de caminhos a partir dos modelos de mensuração e estrutural.

Similar à abordagem do tamanho do efeito f^2 , a medida q^2 por meio de seu tamanho também revela o impacto relativo da relevância preditiva, podendo se comparar o tamanho do Q^2 do construto endógeno com e sem determinado construto exógeno,

sendo sua fórmula também similar à utilizada para o cálculo do f^2 (HAIR Jr. et al., 2014, p. 183):

$$q^2 = \frac{Q^2 \text{ incluído} - Q^2 \text{ excluído}}{1 - Q^2 \text{ incluído}}$$

Os valores de referência para se avaliar o tamanho do efeito preditivo da medida q^2 são os mesmos utilizados para o f^2 , ou seja, 0,02, 0,15 e 0,35 para efeitos pequenos, médios e grandes, respectivamente (HAIR Jr. et al., 2014, p. 184). O Blindfolding é aplicado apenas a construtos endógenos medidos por indicadores reflexivos, e deve ser rodado com apenas um construto por vez (HAIR Jr. et al., 2014, p. 184).

3.4.6. REALIZAÇÃO DE ANÁLISES AVANÇADAS SOBRE O MODELO (ESTÁGIO 8)

Hair Jr. et al. (2014, p. 205-237) recomendam três tipos de análises avançadas, (1) a análise da matriz de desempenho-importância (IPMA), que estende a análise por também levar o desempenho do construto em consideração; (2) a análise da mediação, que possibilita uma melhor compreensão entre construtos preditores e dependentes; e (3) a aplicação de construtos de ordem superior, que possibilita a inclusão de um construto mais amplo, que representa diversos subcomponentes.

3.4.7. INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS E REALIZAÇÃO DAS CONCLUSÕES (ESTÁGIO 9)

Trata das questões relacionadas à heterogeneidade percebida e não percebida nos dados, o que, segundo Hair Jr. et al. (2014, p. 244), pode facilitar a obtenção de achados diferenciados.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO MODELO PROPOSTO E DOS DADOS

Como apresentado no capítulo dos procedimentos metodológicos, para a aplicação do PLS-SEM são seguidos os procedimentos indicados por Hair Jr. et al. (2014, p. 25), conforme segue.

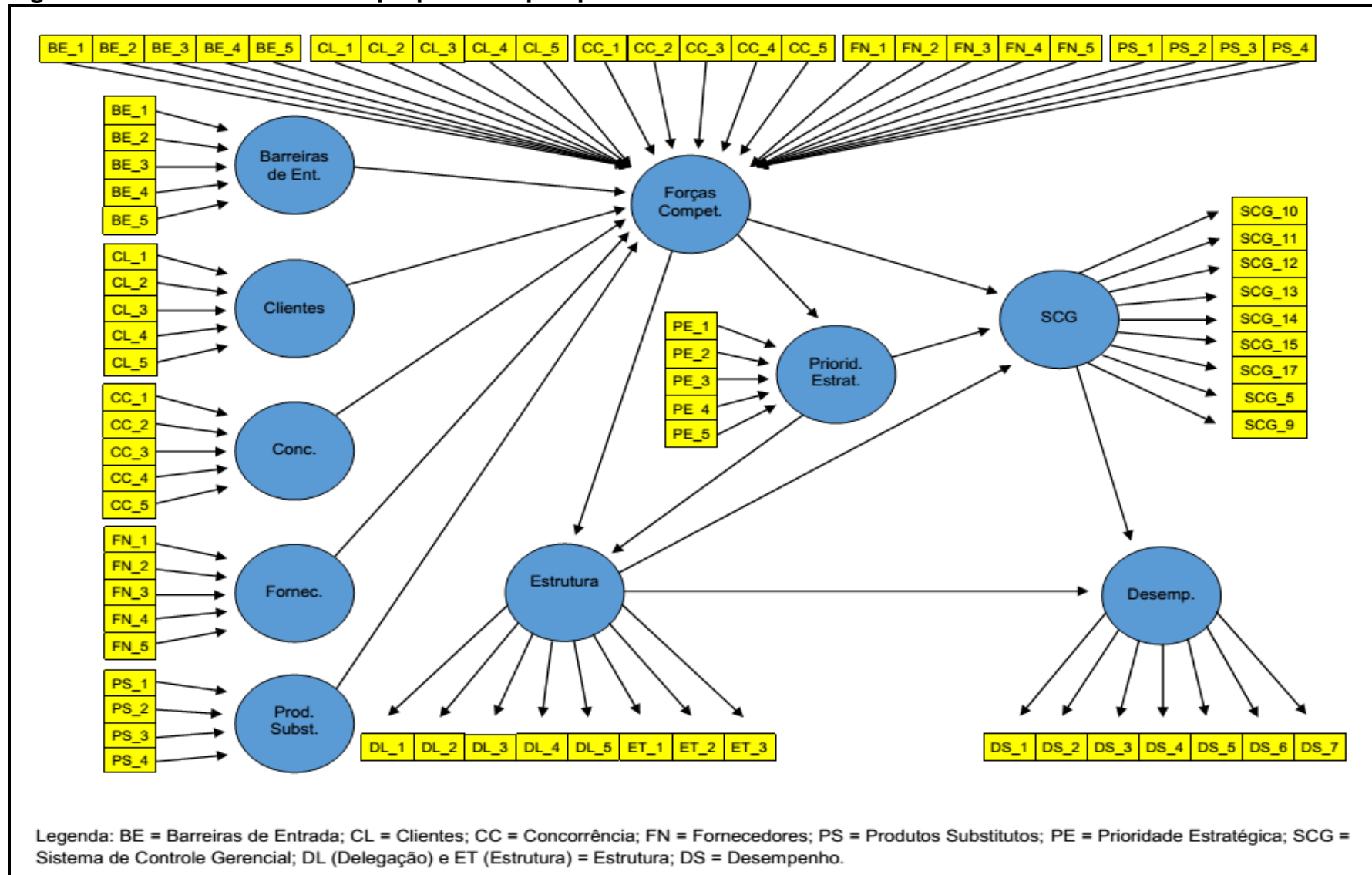
4.1. Especificação do modelo estrutural e dos modelos de mensuração (estágios 1 e 2)

O modelo de caminhos, conforme figura 4, se apoia em diferentes teorias para propor relações entre os construtos do modelo, cada construto sendo medido por indicadores formativos ou reflexivos, dependendo da conceituação teórica de cada um.

Os construtos Barreiras de Entrada, Clientes, Concorrentes, Fornecedores e Produtos Substitutos são construtos de ordem inferior (LOC – Lower-order Component), que representam diferentes aspectos do construto Forças Competitivas, apresentado como um construto de ordem superior (HOC – Higher-order Component). Ou seja, os cinco construtos de ordem inferior são subdimensões do construto Forças Competitivas, que captura um aspecto mais abstrato. Esses cinco construtos são medidos formativamente, visto que cada indicador relacionado a cada construto captura um aspecto importante dele.

Os vários indicadores formativos ligados diretamente ao construto Forças Competitivas, com as setas no mesmo sentido, são os mesmos que medem todos os construtos de ordem inferior ligados a ele. Essa técnica é chamada por Hair Jr. et al. (2014, p. 230) de abordagem dos indicadores repetidos, e percebe-se que a mesma serve para a medição direta do construto, quando esse não é medido diretamente por outros indicadores. Caso cada construto não seja medido diretamente por, pelo menos, um indicador, o modelo proposto é considerado pelo software SmartPLS 2.0 como “incompleto”, por isso a utilização da abordagem dos indicadores repetidos no construto Forças Competitivas.

Figura 4 - Modelo de caminhos proposto na pesquisa



Fonte: Elaborada pelo autor.

De acordo com Hair Jr. et al. (2014, p. 232), “relações formativas entre LOCs e o HOC revelam a contribuição de cada LOC em explicar o HOC [...]”. Segundo esses autores, é esperado que o HOC seja mediador na relação entre os LOCs e os construtos dependentes no modelo de caminhos.

É proposto também que o construto Forças Competitivas tenha relação com os construtos Prioridades Estratégicas, Estrutura e SCG. Em relação ao construto Prioridades Estratégicas, também medido por indicadores formativos, é proposto que ele sofre influência do construto Forças Competitivas e influencia os construtos Estrutura e SCG.

Os demais construtos, Estrutura, SCG e Desempenho, são medidos de forma reflexiva. É proposto que o construto Estrutura influencia os construtos SCG e Desempenho, e que o construto SCG influencia o Desempenho. Conforme apresentado na seção própria dos construtos, no capítulo da revisão da literatura, o construto SCG é medido apenas pelas técnicas modernas de controle, dado o objetivo de se investigar um possível alinhamento da utilização ou não de tais técnicas com certas configurações de estratégia, estrutura e desempenho, conforme as relações hipotetizadas, apresentadas na seção 2.5, também do capítulo da revisão da literatura.

4.2. Coleta e exame dos dados (estágio 3)

Foram captados os questionários que retornaram no período de um mês, a partir do primeiro contato com as empresas da população, apresentando a pesquisa. Os questionários retornados foram analisados e os incompletos foram retirados da amostra, com exceção da identificação das empresas, que era facultativa. Dos questionários que apresentaram o mesmo endereço de IP (Internet Protocol), foram descartados aqueles em que o perfil do respondente era menos condizente com o perfil esperado do sujeito da pesquisa.

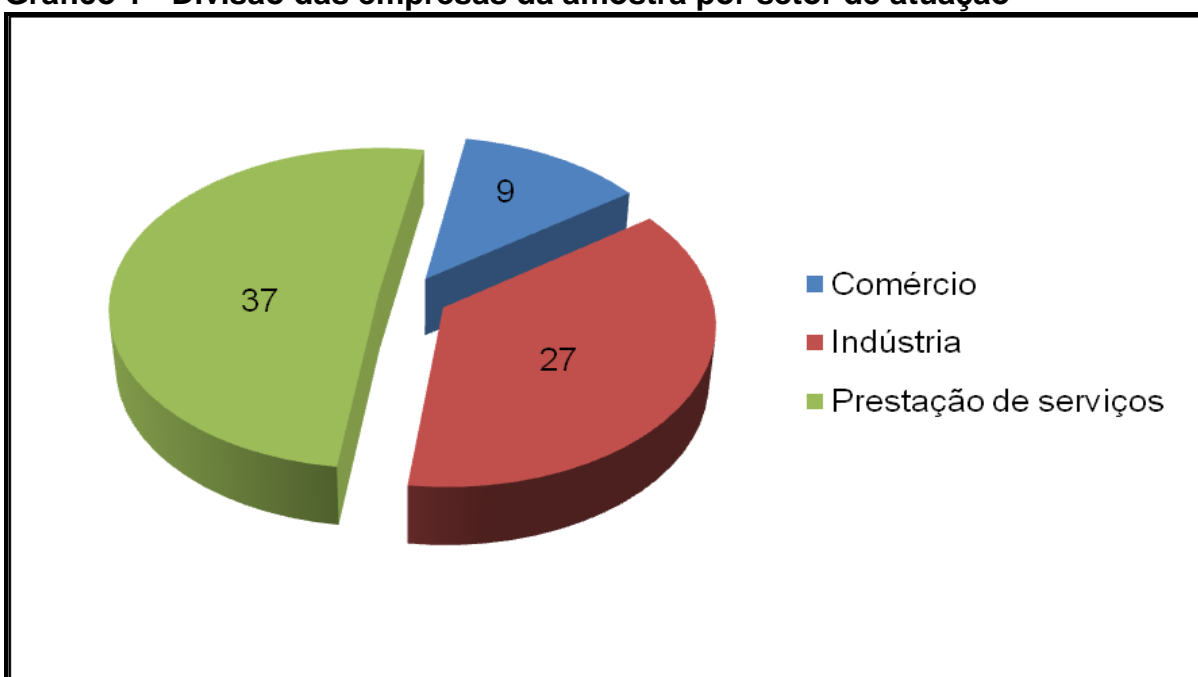
Ao todo retornaram 85 questionários, sendo que 10 não apresentaram as informações sobre o perfil do respondente e da empresa, e 02 tinham o mesmo

número de IP que outro questionário. Assim, restaram 73 questionários validados para a pesquisa.

4.2.1. PERFIL DAS EMPRESAS RESPONDENTES

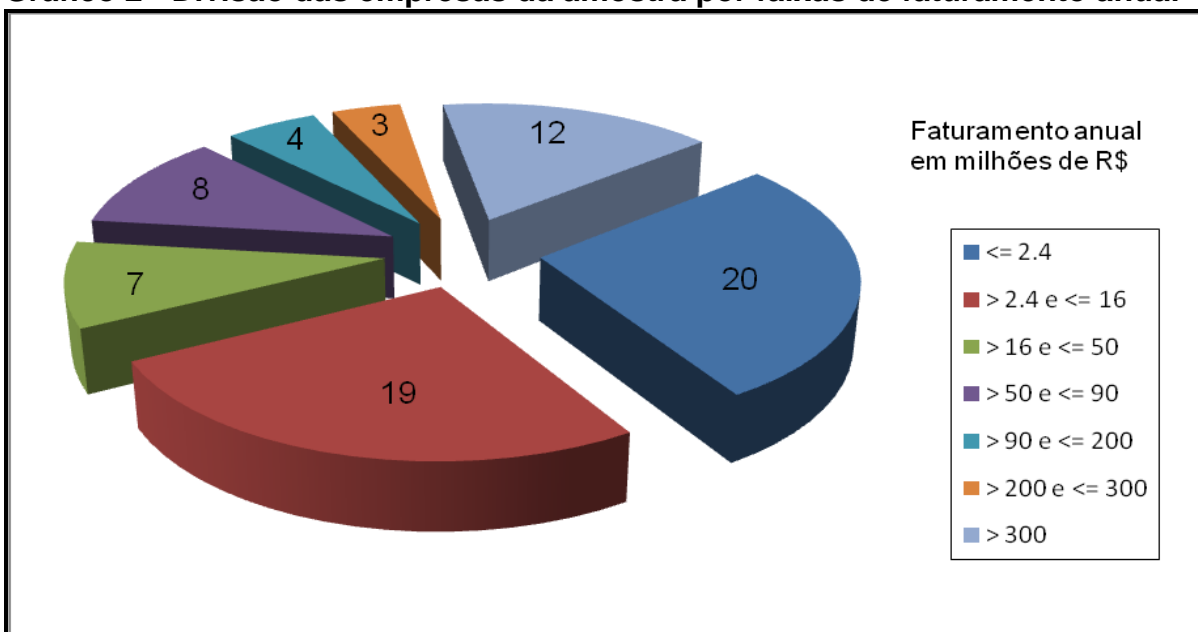
As empresas são classificadas por setor de atuação, faixa de faturamento e estágio do ciclo de vida, conforme a seguir.

Gráfico 1 - Divisão das empresas da amostra por setor de atuação



Fonte: Elaborado pelo autor.

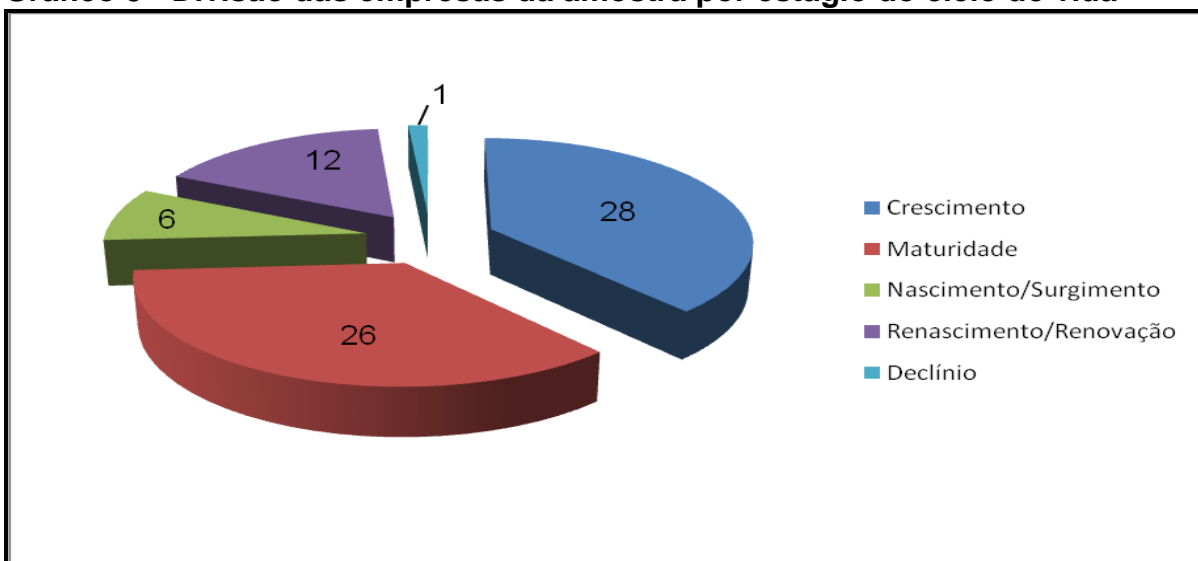
Como é possível perceber no Gráfico 1, das 73 empresas que compõem a amostra, a maior parte, 37, atua no setor de serviços, enquanto a menor parte, 9, atua no comércio.

Gráfico 2 - Divisão das empresas da amostra por faixas de faturamento anual

Fonte: Elaborado pelo autor.

Das 73 empresas da amostra, 20 têm faturamento anual de até R\$ 2,4 milhões, e 19 de R\$ 2,4 milhões até R\$ 16 milhões. Das empresas com menor faturamento, de até R\$ 2,4 milhões, 70% é do setor de serviços. Contudo, das 15 empresas que faturam R\$ 200 milhões ou mais, a maior parte, 6, também é do setor de serviços.

As 27 empresas da indústria apresentam faturamentos variados, com representantes distribuídos em todas as faixas do Gráfico 2.

Gráfico 3 - Divisão das empresas da amostra por estágio do ciclo de vida

Fonte: Elaborado pelo autor.

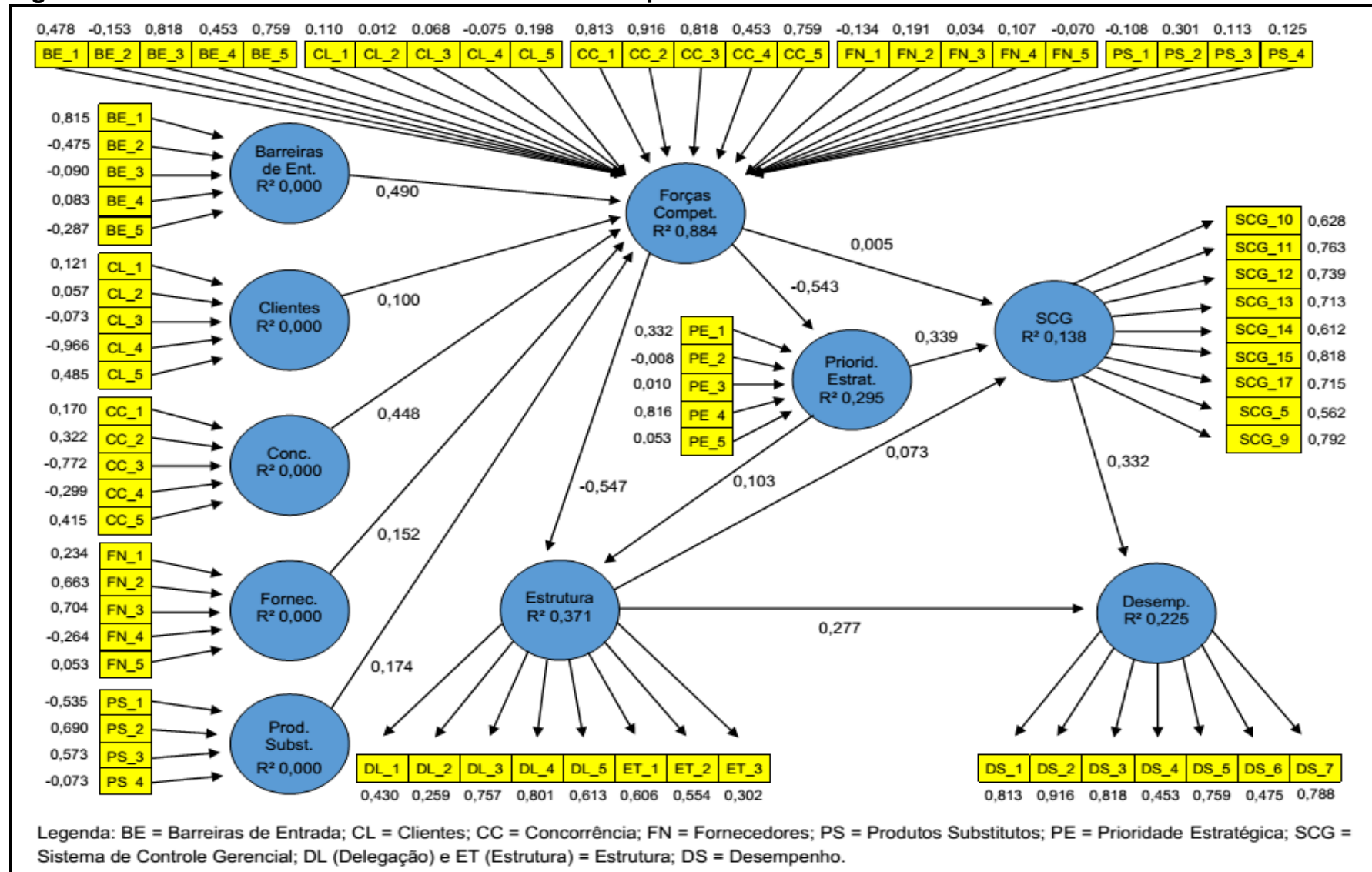
Conforme demonstrado no Gráfico 3, grande parte das empresas, 54, se declarou nos estágios de crescimento ou maturidade, sendo que dessas, 27 são do setor de serviços, e apenas 7 do comércio.

4.3. A estimação do modelo de caminhos através do PLS (estágio 4)

O modelo foi estimado no algoritmo PLS, utilizando-se o software SmartPLS 2.0. Foram seguidos os parâmetros recomendados por Hair Jr. et al. (2014, p. 84-85) para a configuração do algoritmo PLS-SEM antes de rodá-lo, entre eles o critério de parada do algoritmo quando atingido o número máximo de 300 interações ou tenha sido alcançado o critério de parada $1.0E-5$.

Após rodar o PLS o algoritmo convergiu em 152 interações, apresentando a forma demonstrada na figura 5. Após estimado o modelo, avançou-se para as avaliações dos modelos de mensuração e estrutural, apresentadas nas seções 4.4 e 4.5.

Figura 5 - Modelo de caminhos estimado no PLS-SEM pelo software SmartPLS 2.0



Fonte: Elaborada pelo autor.

4.4. Avaliação do modelo de mensuração (estágios 5 e 6)

4.4.1. AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO REFLEXIVO (ESTÁGIO 5)

4.4.1.1. *Confiança na consistência interna*

Os três construtos com indicadores reflexivos no modelo de mensuração, ou seja, estrutura, SCG e desempenho, apresentam medidas na confiança composta e nos valores de Alfa de Cronbach que atendem satisfatoriamente aos parâmetros indicados por Hair Jr. et al. (2014, p. 101), conforme Tabela 1. A única observação em relação à confiança na consistência Interna fica por conta do valor do Alfa de Cronbach do construto Estrutura, que é de 0,6779, bem próximo do valor de referência de 0,7. Contudo, o valor da confiança composta, critério menos conservador para a avaliação da confiança na consistência interna, para esse construto é de 0,7771, acima do valor de referência. Mesmo assim, é importante frisar que esses valores tendem a aumentar após a avaliação e tratamento do modelo de mensuração.

Tabela 1 - Alfa de Cronbach e Confiança Composta dos construtos reflexivos

	Estrutura	SCG	Desempenho
Alfa de Cronbach	0,6779	0,8741	0,8468
Confiança Composta	0,7771	0,9000	0,8874

Fonte: Elaborada pelo autor.

4.4.1.2. *Validade convergente*

Nos construtos do modelo que são medidos por indicadores reflexivos, os seguintes indicadores, conforme Tabela 2 e Quadro 8, apresentam cargas abaixo do valor de referência de 0,708.

Tabela 2 - Indicadores dos construtos reflexivos com cargas abaixo de 0,708

Indicador	Carga	Indicador	Carga	Indicador	Carga	Indicador	Carga
deleg_01	(0,4301)	estrut_01	(0,6063)	desemp_04	(0,4748)	SCG 10	(0,6281)
deleg_02	(0,2586)	estrut_02	(0,5539)	desemp_06	(0,4748)	SCG 14	(0,6121)
deleg_05	(0,6128)	estrut_03	(0,3022)	SCG 05	(0,5619)		

Fonte: Elaborada pelo autor.

Conforme Quadro 8, dois indicadores apresentaram cargas inferiores a 0,40, deleg_02 (0,2586) e estrut_03 (0,3022), sendo assim eliminados dos respectivos construtos. Dos três construtos com indicadores reflexivos, apenas o construto Estrutura apresentou valor da AVE (0,326) abaixo do valor de referência de 0,50, e todos ficaram acima do valor de referência de 0,70 para a confiança composta. Assim, os demais indicadores do construto Estrutura abaixo de 0,7, estrut_01 (0,6063), estrut_02 (0,5539), quando removidos não aumentaram os valores da AVE acima do valor de referência, ou seja, 0,5. Os demais indicadores que apresentaram cargas entre 0,40 e 0,70, quando removidos, levaram, em alguns casos, a um pequeno aumento no valor da confiança composta e da AVE, como pode ser verificado no Quadro 8.

Quadro 8 - Quadro para análise da validade convergente dos construtos reflexivos

Construto	Indicador	Cargas	Confiança Composta (CC)	Valores da CC após exclusão do indicador	Confiança do indicador (cargas ao quadrado)	AVE	Valores AVE após exclusão do indicador
Estrutura	deleg_1	0,4301	0,776	0,7738	0,185	0,326	0,359
	deleg_2	0,2586		0,7896	0,067		0,3657
	deleg_3	0,7573		0,7452	0,574		0,3136
	deleg_4	0,8008		0,7401	0,641		0,3094
	deleg_5	0,6128		0,7608	0,376		0,3365
	estrut_1	0,6063		0,748	0,368		0,339
	estrut_2	0,5539		0,7567	0,307		0,3444
	estrut_3	0,3022	0,7851	0,091	0,363		
Desempenho	desemp_1	0,8134	0,8874	0,8676	0,662	0,5427	0,5354
	desemp_2	0,9161		0,8523	0,839		0,5009
	desemp_3	0,8181		0,8646	0,669		0,5301
	desemp_4	0,4534		0,8984	0,206		0,6028
	desemp_5	0,7595		0,8734	0,577		0,5504
	desemp_6	0,4748		0,9002	0,225		0,6086
	desemp_7	0,7881		0,8708	0,621		0,5432
SCG	SCG 05	0,5619	0,9	0,9009	0,316	0,5034	0,5345

Construto	Indicador	Cargas	Confiança Composta (CC)	Valores da CC após exclusão do indicador	Confiança do indicador (cargas ao quadrado)	AVE	Valores AVE após exclusão do indicador
	SCG 09	0,7922		0,8861	0,628		0,4961
	SCG 10	0,6281		0,8968	0,395		0,5238
	SCG 11	0,7633		0,889	0,583		0,5053
	SCG 12	0,7387		0,8889	0,546		0,5038
	SCG 13	0,7133		0,8913	0,509		0,5097
	SCG 14	0,6121		0,8982	0,375		0,5275
	SCG 15	0,8182		0,8835	0,669		0,4892
	SCG 17	0,715		0,8911	0,511		0,5088

Fonte: Elaborado pelo autor.

Seguindo as recomendações de Hair Jr. et al. (2014, p. 103), os indicadores com cargas entre 0,40 e 0,70 que não levaram a um aumento da confiança composta e da AVE acima dos respectivos valores de referência foram mantidos no modelo, considerando que suas remoções afetariam a validade de conteúdo dos respectivos construtos. Portanto, o único construto reflexivo que teve a retirada de indicadores foi o construto Estrutura.

Como pode ser visualizado na Tabela 3, após a retirada dos indicadores deleg_02 e estrut_03 do construto Estrutura, o valor da AVE deste construto aumentou, ficando mais próximo do valor de referência de 0,50. Os valores do Alfa de Cronbach e da confiança composta deste construto, que medem a confiança na consistência interna, apresentada na seção anterior, também aumentaram, chegando o Alfa de Cronbach a atingir o valor de referência de 0,70. Esses valores permaneceram praticamente os mesmos para os construtos Desempenho e SCG, visto que permaneceram com os mesmos indicadores do modelo inicial.

Tabela 3 - Valores da AVE, do Alfa de Cronbach e da Confiança Composta após a retirada de indicadores

Construto	AVE antes da remoção dos indicadores	AVE após a remoção dos indicadores	Alfa de Cronbach antes da remoção dos indicadores	Alfa de Cronbach após a remoção dos indicadores	Confiança Composta antes da remoção dos indicadores	Confiança Composta após a remoção dos indicadores
Estrutura	0,326	0,4125	0,6779	0,7024	0,776	0,8018

Fonte: Elaborada pelo autor.

4.4.1.3. Validade Discriminante

Conforme pode ser visualizado no Quadro 9, nos três construtos com indicadores reflexivos, a carga de cada indicador em seu respectivo construto é superior às suas cargas nos demais construtos, apresentando, assim, validade discriminante.

Quadro 9 – Quadro para análise da validade discriminante dos construtos reflexivos

	Barreiras de entradas	Clientes	Conc.	Desemp.	Estrut.	Fornec.	Forças Compet.	Priorid. Estrat.	Prod. Subst.	SCG
SCG_10	-0,1154	-0,2245	-0,1529	0,159	0,2843	-0,0848	-0,2742	0,2279	-0,1445	0,6281
SCG_11	-0,0717	-0,2538	-0,0599	0,4111	0,2522	-0,2098	-0,2434	0,2925	-0,0602	0,7633
SCG_12	-0,1308	-0,1221	-0,0606	0,1589	0,1814	-0,1346	-0,1936	0,2913	0,0141	0,7387
SCG_13	0,1362	-0,1749	-0,0667	0,2203	0,0938	-0,0839	-0,0719	0,276	-0,076	0,7133
SCG_14	0,1079	-0,0777	0,0264	0,2532	0,1248	0,045	-0,0679	0,2118	-0,0927	0,6121
SCG_15	-0,0166	-0,0109	-0,0659	0,3262	0,1134	0,0183	-0,1193	0,2938	-0,1158	0,8182
SCG_17	0,0354	0,1058	0,1539	0,2853	0,0863	-0,0597	-0,002	0,1891	0,0386	0,715
SCG_5	0,0319	-0,0595	-0,0914	0,3092	0,0627	-0,0573	-0,1248	0,1336	-0,0718	0,5619
SCG_9	0,0197	0,0191	-0,0386	0,2816	0,1102	-0,1108	-0,1319	0,3402	-0,0405	0,7922
deleg_1	-0,077	-0,1361	-0,3044	0,2108	0,4301	-0,0663	-0,3003	0,2874	-0,265	0,0786
deleg_2	-0,2166	-0,0533	-0,1135	0,0521	0,2586	-0,0744	-0,1863	0,008	-0,0392	-0,0911
deleg_3	-0,4413	-0,2038	-0,2001	0,2762	0,7573	-0,146	-0,4825	0,2314	-0,2234	0,1392
deleg_4	-0,4671	-0,1683	-0,1776	0,3448	0,8008	-0,2202	-0,5152	0,3345	-0,1646	0,1831
deleg_5	-0,4881	-0,1658	-0,0972	0,0687	0,6128	-0,0337	-0,4014	0,186	-0,0649	0,1483
estrut_1	-0,1851	-0,1066	-0,2067	0,2079	0,6063	0,029	-0,323	0,3104	-0,2535	0,2041
estrut_2	-0,144	-0,1806	-0,2027	0,1843	0,5539	-0,0791	-0,2816	0,213	-0,1891	0,1452
estrut_3	-0,1527	-0,0995	-0,2218	0,0305	0,3022	-0,2174	-0,2334	0,169	0,0115	-0,1239
desemp_1	-0,1614	-0,2976	-0,2779	0,8134	0,284	-0,181	-0,3488	0,4637	-0,2682	0,298
desemp_2	-0,1626	-0,3119	-0,211	0,9161	0,349	-0,1157	-0,3609	0,3401	-0,4051	0,3633
desemp_3	-0,1348	-0,1296	-0,156	0,8181	0,275	-0,0714	-0,2414	0,371	-0,339	0,267
desemp_4	0,0276	0,068	-0,0649	0,4534	0,0517	0,0791	-0,0557	0,1712	-0,1416	0,1884
desemp_5	-0,2624	-0,1146	-0,2044	0,7595	0,2562	-0,2046	-0,3955	0,3105	-0,2723	0,3101
desemp_6	-0,0766	-0,2063	-0,1371	0,4748	0,1804	-0,2298	-0,1971	0,2431	-0,3015	0,2369
desemp_7	-0,1434	-0,294	-0,281	0,7881	0,2689	-0,0201	-0,3574	0,2543	-0,4869	0,3077

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com os dados apresentados no Quadro 10, pela avaliação do critério de Fornell-Larcker, o quadrado da AVE de cada construto se mostrou superior à maior correlação com qualquer outro construto, com exceção do construto “Estrutura”, que

apresentou correlação com o construto “Forças Competitivas” de -0,6236, e cujo valor da AVE ao quadrado é de 0,5709.

Quadro 10 – Quadro para análise do critério de Fornell-Larcker

	Barreiras de entradas	Cientes	Conc.	Desemp.	Estrut.	Fornec.	Forças Compet.	Priorid_ Estrat.	Prod. Substit.	SCG
Barreiras de entradas	1									
Cientes	0,0789	1								
Concorrentes	0,3073	0,2841	1							
Desempenho	-0,195	-0,2781	-0,2705	0,7367						
Estrutura	-0,5046	-0,2511	-0,3161	0,3439	0,5709					
Fornecedores	0,2035	0,1683	0,263	-0,1557	-0,1718	1				
Forças Competitivas	0,7532	0,3469	0,724	-0,4041	-0,6236	0,4107	1			
Priorid_ Estrat.	-0,2489	-0,0436	-0,4275	0,4266	0,4065	-0,2205	-0,5055	1		
Prod. Substitutos	0,2673	0,2801	0,4787	-0,443	-0,2845	0,0904	0,5655	-0,2711	1	
SCG	-0,0022	-0,1259	-0,0546	0,3892	0,2059	-0,1122	-0,1942	0,36	-0,0853	0,7095

Fonte: Elaborado pelo autor.

Apesar da correlação entre “Estrutura” e “Forças Competitivas” ser maior do que o valor do quadrado da AVE de “Estrutura”, não há o comprometimento da validade discriminante do construto, visto que, conforme Hair Jr. et al. (2014, p. 105), o critério de Fornell-Larcker é um método mais conservador para avaliá-la, e, ainda assim, levando-se em consideração esse método, os referidos autores indicam que a remoção de indicadores do respectivo construto pode auxiliar no alcance desse critério, o que ocorreu com a remoção dos indicadores deleg_2 e estrut_3 do construto “Estrutura”, o qual passou a um valor do quadrado da AVE de 0,6423, superior à maior correlação do construto “Estrutura” com outro construto, que foi de 0,5560 com o mesmo construto “Forças Competitivas”. Os construtos Desempenho e SCG mantiveram os valores do quadrado de sua AVE bem superiores à correlação com os demais construtos, conforme apresentado no Quadro 11.

Quadro 11 - Análise do critério de Fornell-Larcker após a retirada de indicadores

	Barreiras de entradas	Clientes	Conc.	Desemp.	Estrut.	Fornec.	Forças Compet.	Priorid. Estrat.	Prod. Substit.	SCG
Barreiras de entradas	1									
Clientes	0,088	1								
Concorrentes	0,2876	0,1913	1							
Desempenho	-0,1942	-0,2926	-0,2788	0,737						
Estrutura	-0,4891	-0,2493	-0,2543	0,3531	0,6423					
Fornecedores	0,1639	0,171	0,2367	-0,1793	-0,1457	1				
Forças Competitivas	0,773	0,3194	0,7253	-0,4133	-0,556	0,385	1			
Priorid. Estrat.	-0,2374	-0,0143	-0,4553	0,4284	0,3934	-0,2031	-0,4784	1		
Prod. Substitutos	0,2774	0,3119	0,3357	-0,4297	-0,2574	0,1082	0,5327	-0,2018	1	
SCG	0,0044	-0,1099	-0,0163	0,3868	0,2316	-0,1098	-0,1238	0,3812	-0,2073	0,7096

Fonte: Elaborado pelo autor.

Portanto, na avaliação do modelo de mensuração reflexivo constata-se que o mesmo apresenta consistência interna, validade convergente e validade discriminante.

4.4.2. AVALIAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO FORMATIVO (ESTÁGIO 6)

A avaliação do modelo de mensuração formativo envolve as etapas de: a) avaliação da validade convergente do modelo; b) avaliação da colinearidade entre os indicadores do mesmo construto; e c) avaliação da significância e relevância dos indicadores formativos (HAIR Jr. et al., 2014, p. 120-121).

Antes do início da avaliação do modelo formativo, é preciso frisar que os indicadores conc_05, clientes_03, fornec_02, fornec_03 e barr_entrad_1 a barr_entrad_5 tiveram suas escalas de respostas, de 1 a 7, invertidas antes do início do tratamento dos dados pelo PLS-SEM, para que todos os indicadores do mesmo construto mantivessem os mesmos sentidos ao capturar um grau baixo ou alto em relação ao mesmo, e, no caso específico dos cinco construtos que representam o construto

Forças Competitivas, que eles estivessem na mesma direção deste, de forma que cada um seja capaz de captar o aumento ou a diminuição do nível de competição no setor.

Os resultados da avaliação do modelo de mensuração formativo em cada uma das etapas citadas são apresentados na sequência.

4.4.2.1. Validade convergente

A inclusão de um conjunto de medidas reflexivas não é muito desejável, pois levantamentos longos podem gerar fadiga, diminuir as taxas de resposta e levar a uma maior quantidade de não respostas (HAIR Jr. et al., p. 122).

Visando à parcimônia do modelo, a presente pesquisa não utilizou medidas reflexivas nos construtos medidos formativamente, o que acabaria gerando pelo menos mais sete indicadores, no caso da utilização de itens globais (únicos). Assim, não foi possível a avaliação da validade convergente dos construtos formativos do modelo.

4.4.2.2. Colinearidade entre indicadores

Os indicadores dos construtos do modelo da pesquisa medidos formativamente apresentaram valores de tolerância bem acima dos valores de referência, sendo que o que apresentou o menor valor de tolerância foi o fornec_05, com valor de 0,5200, e VIF de 1,9231. Assim, os indicadores dos construtos formativos não apresentam problemas de colinearidade, não demonstrando alta correlação com os demais indicadores do mesmo construto.

4.4.2.3. Significância e Relevância dos construtos formativos

Os pesos e as cargas dos indicadores dos construtos formativos do modelo, com seus respectivos níveis de significância, são apresentados no Quadro 12.

Quadro 12 - Pesos e cargas dos indicadores dos construtos formativos

Construto	Indicadores	Pesos	t valor empírico - Construct Sign Level option	Nível de signific.	Cargas	t valor empírico - Construct Sign Level option	Nível de signific.
Barreiras de entrada	barr_entrad_1	0,8153	2,2208	**	0,7821	2,2623	**
	barr_entrad_2	-0,4746	1,2874	NS	-0,4356	1,0508	NS
	barr_entrad_3	-0,0896	0,2532	NS	-0,1318	0,3421	NS
	barr_entrad_4	0,0829	0,2969	NS	0,3524	1,2738	NS
	barr_entrad_5	-0,2867	0,8446	NS	-0,3994	1,1154	NS
Clientes	clientes_1	0,1209	0,2572	NS	-0,1605	0,4053	NS
	clientes_2	0,0569	0,1464	NS	0,3002	0,8213	NS
	clientes_3	-0,0728	0,1668	NS	0,0836	0,1972	NS
	clientes_4	-0,9661	2,2069	**	-0,8632	2,2356	**
	clientes_5	0,4851	1,1893	NS	0,3596	0,9353	NS
Concorrentes	conc_1	0,1704	0,5285	NS	0,1851	0,5564	NS
	conc_2	0,3223	1,0024	NS	0,1627	0,4971	NS
	conc_3	-0,7721	2,2092	**	-0,7463	2,3947	**
	conc_4	-0,299	0,8231	NS	-0,2331	0,612	NS
	conc_5	0,4154	1,1848	NS	0,6501	2,1126	**
Fornecedor	fornec_1	0,2342	0,5916	NS	0,2266	0,5521	NS
	fornec_2	0,6628	1,4332	NS	0,6292	1,8837	*
	fornec_3	0,7042	1,888	*	0,6278	1,6766	*
	fornec_4	-0,264	0,6529	NS	-0,3413	1,1124	NS
	fornec_5	0,0533	0,0911	NS	0,0448	0,106	NS
Produtos Substitutos	prod_substit_1	-0,5355	1,0702	NS	-0,1494	0,3181	NS
	prod_substit_2	0,6901	1,5236	NS	0,7499	2,4194	**
	prod_substit_3	0,5728	1,3676	NS	0,7248	2,111	**
	prod_substit_4	-0,0726	0,1932	NS	0,1747	0,4677	NS
Forças Competitivas	barr_entrad_1	0,4778	2,1431	**	0,5597	2,2345	**
	barr_entrad_2	-0,1534	0,6977	NS	-0,3117	1,1069	NS
	barr_entrad_3	0,184	0,774	NS	-0,0943	0,3683	NS
	barr_entrad_4	0,0849	0,5776	NS	0,2529	1,2442	NS
	barr_entrad_5	-0,2904	1,6497	*	-0,2858	1,2098	NS

	clientes_1	0,1098	0,744	NS	-0,0547	0,2556	NS
	clientes_2	0,0124	0,0943	NS	0,1023	0,4831	NS
	clientes_3	0,0681	0,4936	NS	0,0285	0,1385	NS
	clientes_4	-0,0752	0,4575	NS	-0,2942	1,4481	NS
	clientes_5	-0,0218	0,1242	NS	0,1226	0,586	NS
	conc_1	-0,083	0,571	NS	0,1386	0,7345	NS
	conc_2	0,0926	0,7118	NS	0,1219	0,666	NS
	conc_3	-0,4086	2,061	**	-0,5591	2,4	**
	conc_4	-0,1955	1,1426	NS	-0,1746	0,7822	NS
	conc_5	0,1977	1,2547	NS	0,487	2,2013	**
	fornec_1	-0,1344	0,7387	NS	0,0963	0,4057	NS
	fornec_2	0,1907	0,6979	NS	0,2673	1,2905	NS
	fornec_3	0,0342	0,2323	NS	0,2667	1,0796	NS
	fornec_4	0,1068	0,5131	NS	-0,145	0,6893	NS
	fornec_5	-0,0698	0,23	NS	0,019	0,0699	NS
	prod_substit_1	-0,1077	0,5495	NS	-0,0831	0,3146	NS
	prod_substit_2	0,3012	1,414	NS	0,417	1,9697	**
	prod_substit_3	0,1126	0,5514	NS	0,403	1,7674	*
	prod_substit_4	0,1246	0,7667	NS	0,0972	0,4541	NS
Prioridades Estratégicas	priorid_estrat_1	0,3322	0,8869	NS	0,5904	1,6781	*
	priorid_estrat_2	-0,0077	0,026	NS	0,3358	1,1288	NS
	priorid_estrat_3	0,01	0,0326	NS	0,6246	2,4895	**
	priorid_estrat_4	0,8157	1,8254	*	0,9468	3,3175	***
	priorid_estrat_5	0,0532	0,1918	NS	0,525	2,0121	**

Nota: NS = Não Significante; *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como, ao rodar o *bootstrap*, os resultados não foram significantes utilizando-se a opção de não mudança de sinal, e muitos indicadores se mostraram significantes com a utilização da opção de mudança de sinal ao nível individual, os resultados apresentados foram gerados com a utilização do tratamento dos sinais ao nível dos construtos, conforme Quadro 12.

Como recomendado por Hair Jr. et al. (2014, p. 138), além da opção de sinal já definida, o *bootstrap* foi rodado com um número de 5.000 subamostras, e o número de observações, ou casos, em cada subamostra foi igual ao número de observações válidas na pesquisa, ou seja, 73. Como critério para a parada do algoritmo, utilizou-se o número máximo recomendado de 300 interações, ou até que o critério de

parada de $1.0E-5$ fosse alcançado. Não houve tratamento de valores ausentes, ou não respostas, visto que o questionário, disponibilizado em formato eletrônico em uma plataforma própria, não permitia que as páginas sequenciais fossem acessadas se algum campo estivesse pendente, e, no caso da última página, não permitia a finalização.

Após obter os valores dos pesos e das cargas gerados pelo bootstrap, com seus respectivos t valores, e considerando as recomendações de Hair Jr. et al. (2014, p. 118-161), procede-se à seguinte avaliação dos indicadores formativos:

Nos construtos de ordem inferior que formam o construto de ordem superior "Forças Competitivas" os indicadores *barr_entrad_1*, *clientes_4*, *conc_3*, *conc_5*, *fornec_2*, *fornec_3*, *prod_substit_2* e *prod_substit_3* apresentam pesos e/ou cargas significantes, conforme Quadro 12, sendo mantidos nos respectivos construtos. Já os indicadores *barr_entrad_2*, *barr_entrad_5*, *clientes_1*, *clientes_5*, *conc_2* e *fornec_1* foram mantidos em seus construtos por uma questão de validade de conteúdo do mesmo, existindo forte embasamento teórico para sua permanência. Além disso, mesmo não apresentando significância, os indicadores mantidos apresentam pesos e/ou cargas relevantes para seu construto.

A abordagem dos indicadores repetidos foi utilizada para a medição direta do construto "Forças Competitivas". Essa abordagem estabelece o modelo de mensuração do construto de ordem superior utilizando todos os indicadores dos construtos de ordem inferior a ele vinculados, devendo ser avaliado da mesma forma que os demais construtos do modelo (HAIR Jr. et al., 2014, p. 230-231).

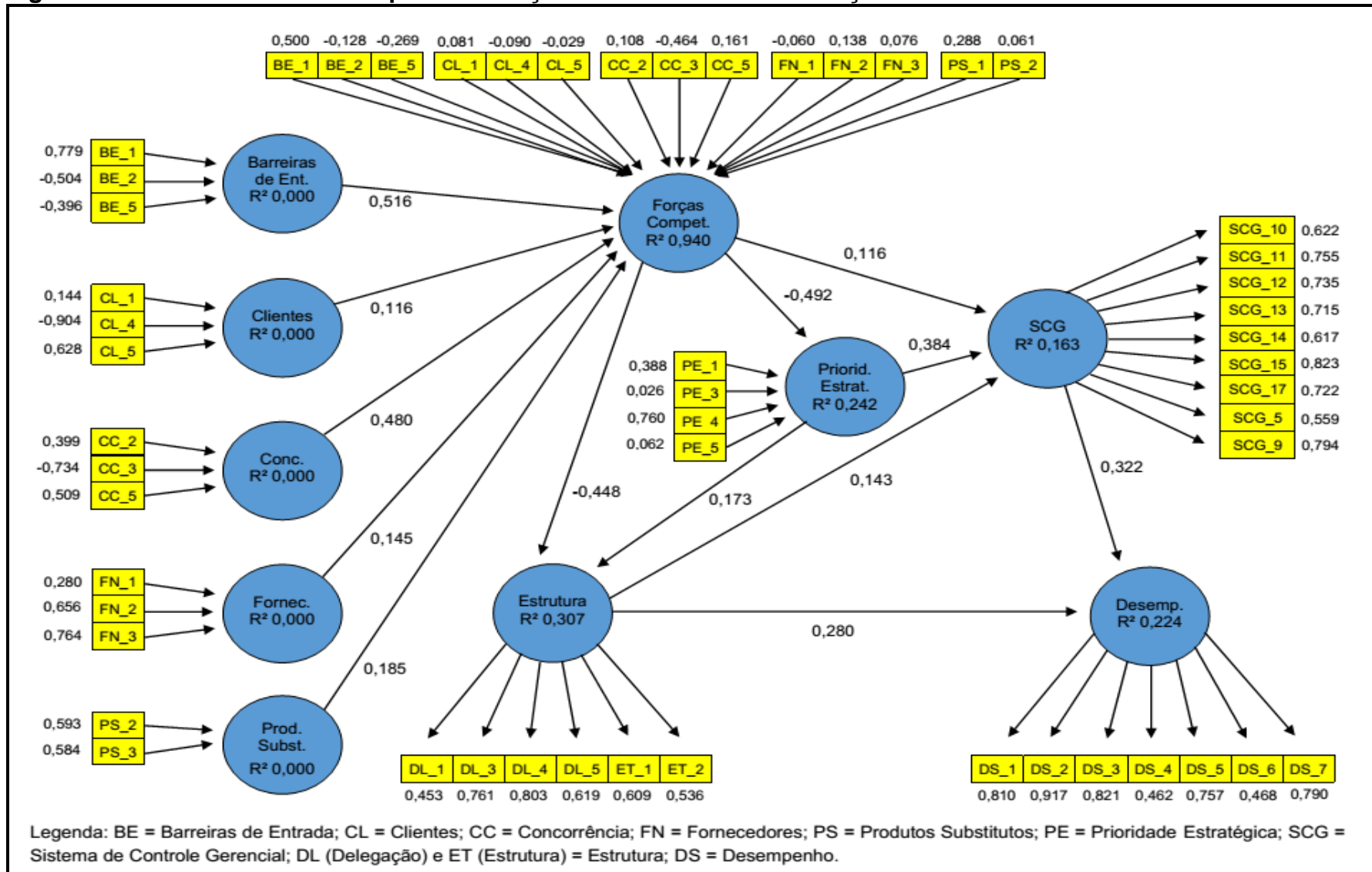
No construto de ordem superior "Forças Competitivas" os indicadores *barr_entrad_1*, *barr_entrad_5*, *conc_3*, *conc_5*, *prod_substit_2* e *prod_substit_3* apresentam pesos e/ou cargas significantes, conforme Quadro 12. Já os indicadores *barr_entrad_2*, *clientes_1*, *clientes_4*, *clientes_5*, *conc_2*, *fornec_1*, *fornec_2* e *fornec_3*, assim como os anteriores, foram mantidos por uma questão de validade de conteúdo do construto, existindo forte embasamento teórico para sua permanência. Além disso, mesmo não apresentando significância, eles apresentam pesos e/ou cargas relevantes para seu construto.

No construto "Prioridades Estratégicas" o indicador `priorid_estrat_4` apresenta pesos e cargas significantes, e os indicadores `priorid_estrat_1`, `priorid_estrat_3` e `priorid_estrat_5` apresentam somente cargas significantes, sendo mantidos no construto.

Assim, após a avaliação da colinearidade entre indicadores do mesmo construto e a avaliação da significância e relevância desses indicadores, com a análise de suas contribuições relativas e absolutas para o construto associado, o modelo de mensuração passa a ter a forma apresentada na figura 6.

Após a avaliação do modelo de mensuração, reflexivo e formativo, há um enxugamento no número de indicadores com a eliminação de dois indicadores nos construtos "Barreiras de Entrada", "Clientes", "Concorrentes", "Fornecedores", "Produtos Substitutos" e "Estrutura", e a eliminação de um indicador no construto "Prioridades Estratégicas". No construto "Forças Competitivas", medido pela abordagem dos indicadores repetidos, foram eliminados 10 indicadores. Nos construtos "SCG" e "Desempenho" foram mantidos todos os indicadores iniciais. Dessa forma, torna-se possível avançar para a avaliação do modelo estrutural, apresentada na seção 4.5.

Figura 6 - Modelo de caminhos após a avaliação do modelo de mensuração



Fonte: Elaborada pelo autor.

4.5. Avaliação do modelo estrutural (estágio 7)

4.5.1. AVALIAÇÃO DA COLINEARIDADE NO MODELO ESTRUTURAL

A avaliação da colinearidade no modelo estrutural se dá através do exame dos valores de tolerância e da VIF, assim como na avaliação do modelo de mensuração formativo, em que se considera como não indicativo de colinearidade entre os construtos de um mesmo conjunto valores de tolerância iguais ou maiores a 0,20 e valores VIF iguais ou menores a 5,00 (HAIR Jr. et al., 2014, p. 170).

O modelo da pesquisa é composto por cinco conjuntos de construtos preditivos, sendo:

1º conjunto: Barreiras de entrada, Clientes, Concorrentes, Fornecedores e Produtos Substitutos, como preditores de Forças Competitivas;

2º conjunto: Forças Competitivas predizendo prioridades estratégicas;

3º conjunto: Forças Competitivas e prioridades estratégicas, predizendo estrutura;

4º conjunto: Forças Competitivas, prioridades estratégicas e estrutura, predizendo SCG;

5º conjunto: SCG e estrutura, predizendo Desempenho.

Os valores de tolerância e VIF foram calculados a partir dos valores dos R^2 de cada conjunto de construtos, que foram obtidos por meio de regressões múltiplas rodadas na planilha eletrônica Excel.

As regressões são rodadas utilizando-se como dados de entrada os escores das variáveis latentes do modelo, que estão disponíveis no relatório gerado pelo SmartPLS 2.0 após se aplicar o algoritmo PLS. Em tais regressões, os escores dos construtos de cada conjunto são utilizados como variáveis independentes, e os escores de qualquer outro construto que não esteja como preditor no conjunto sob análise como variável dependente (HAIR Jr. et al., 2014, p. 188-189).

Conforme Tabela 4, os cinco conjuntos de construtos do modelo não apresentaram problemas de colinearidade, de acordo com valores de tolerância e VIF alcançados.

Tabela 4 - Avaliação da colinearidade entre os conjuntos de construtos preditivos do modelo

	R ²	R ² Ajustado	Tolerância = 1 - R ²	VIF = 1/ (TOLx1)
1º Conjunto	0,2319	0,1745	0,7681	1,301913813
2º Conjunto	0,2949	0,2850	0,7051	1,418238548
3º Conjunto	0,3713	0,3534	0,6287	1,5905833744
4º Conjunto	0,1377	0,1001	0,8624	1,159554731
5º Conjunto	0,2248	0,2027	0,7752	1,28998968

Fonte: Elaborada pelo autor.

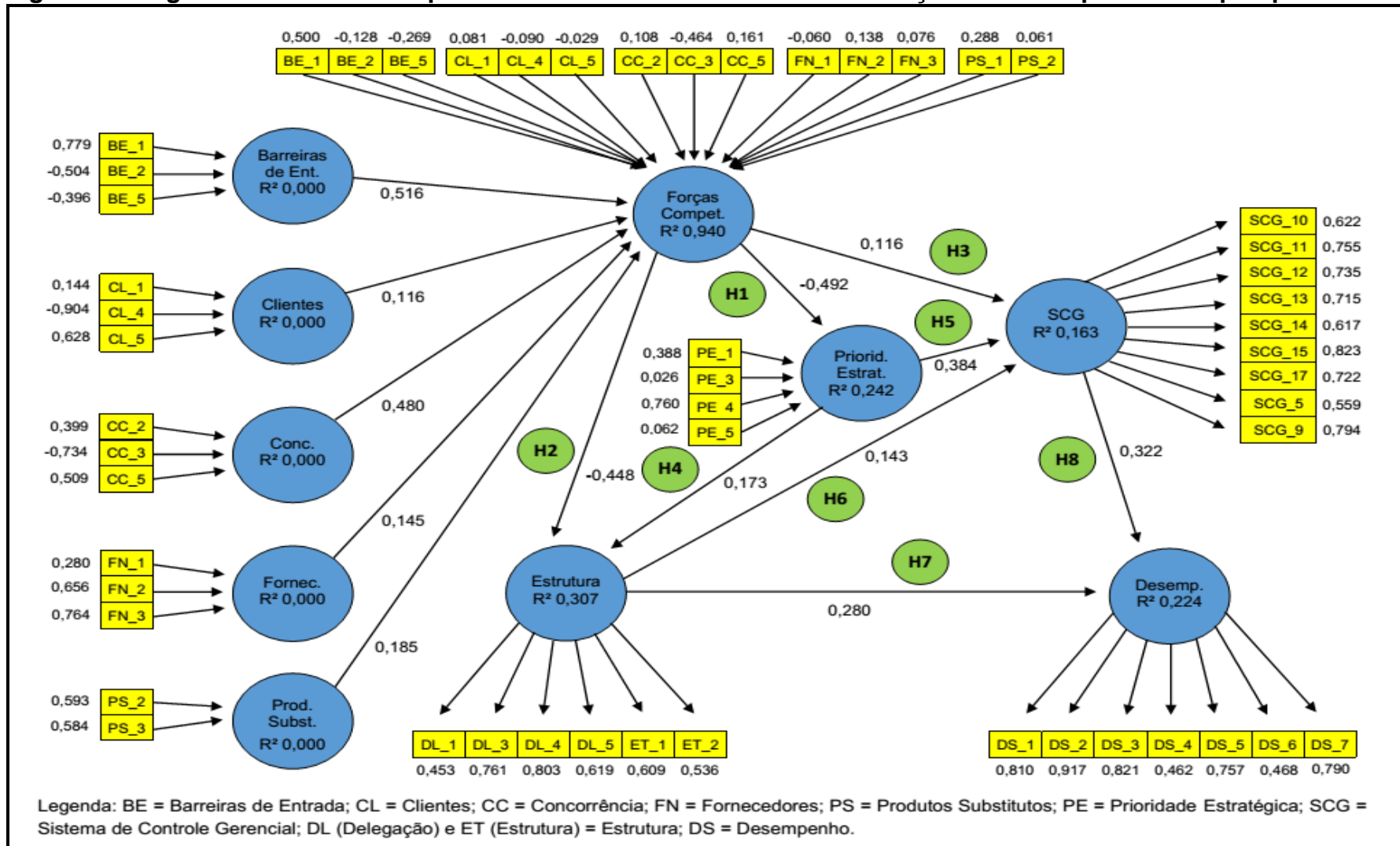
Diante da inexistência de problemas de colinearidade entre os construtos, a avaliação do modelo estrutural avança para a avaliação da significância e relevância das relações no modelo estrutural.

4.5.2. AVALIAÇÃO DA SIGNIFICÂNCIA E RELEVÂNCIA DAS RELAÇÕES NO MODELO ESTRUTURAL, OU DOS COEFICIENTES DE CAMINHO ENTRE OS CONSTRUTOS

Após tratado o modelo de mensuração, conforme estágios 5 e 6 apresentados na seção 4.4, é na avaliação do modelo estrutural que são verificadas as hipóteses da pesquisa, conforme as orientações de Hair Jr. et al. (2014). As hipóteses da pesquisa são visualizadas no Diagrama de Caminhos apresentado na Figura 7.

O Bootstrapp foi rodado com a mesma configuração adotada na avaliação do modelo de mensuração formativo, sendo que o tratamento dos sinais também se deu ao nível do construto, seguindo as recomendações de Hair Jr. et al. (2014), também já apresentadas.

Figura 7 - Diagrama de Caminhos após o tratamento do modelo de mensuração com as hipóteses da pesquisa



Fonte: Elaborada pelo autor.

O Quadro 13 apresenta os coeficientes de caminho entre os construtos e seus respectivos níveis de significância, gerados após a aplicação do algoritmo PLS, por meio do software SmartPLS 2.0, ao Diagrama de Caminhos definido após o tratamento do modelo de mensuração.

Quadro 13 - Coeficientes de caminho entre os construtos e respectivos níveis de significância

Resultado dos Testes de significância dos coeficientes de caminho do modelo estrutural - Bootstrapping Construct Level Sign Option						
	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics (O/STERR)	Níveis de significância
Barreiras de entradas -> Forças Competitivas	0,5164	0,4169	0,2701	0,2701	1,912	*
Clientes -> Forças Competitivas	0,1155	0,1374	0,2217	0,2217	0,5211	NS
Concorrentes -> Forças Competitivas	0,4805	0,3318	0,2476	0,2476	1,9407	*
Estrutura -> Desempenho	0,2802	0,3009	0,1038	0,1038	2,7	***
Estrutura -> SCG	0,143	0,1151	0,1727	0,1727	0,828	NS
Fornecedores -> Forças Competitivas	0,1454	0,1285	0,2111	0,2111	0,6884	NS
Forças Competitivas -> Estrutura	-0,4476	-0,5111	0,2127	0,2127	2,1042	**
Forças Competitivas -> Priorid_Estrat.	-0,4916	-0,5601	0,2567	0,2567	1,915	*
Forças Competitivas -> SCG	0,1164	0,009	0,3152	0,3152	0,3692	NS
Priorid_Estrat. -> Estrutura	0,1733	0,1202	0,1575	0,1575	1,1002	NS
Priorid_Estrat. -> SCG	0,3844	0,3501	0,1876	0,1876	2,0488	**
Prod. Substitutos -> Forças Competitivas	0,185	0,2227	0,2203	0,2203	0,8395	NS
SCG -> Desempenho	0,3222	0,3384	0,1147	0,1147	2,8092	***

Nota: NS = Não Significante, *p<.10, **p<.05, ***p<.01.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando as informações apresentadas no Quadro 13 é possível perceber que dos cinco construtos de ordem inferior que formam o construto “Forças Competitivas”, apenas os construtos “Barreiras de Entrada” e “Concorrentes” apresentam níveis aceitáveis de significância, com coeficientes de caminho de 0,5164 e 0,4805,

respectivamente. Nota-se que a soma desses dois coeficientes fica em torno de 1, de forma que os dois construtos de ordem inferior são responsáveis pela representação do construto “Forças Competitivas”.

Embora sua representação seja significativa em apenas dois dos cinco construtos de ordem inferior, o construto de ordem superior “Forças Competitivas” apresenta nas relações hipotetizadas coeficientes de caminhos significantes, porém negativos, sendo que sua relação com “Prioridades Estratégicas” apresenta um coeficiente de -0,4916, e com “Estrutura” um coeficiente de -0,4476, demonstrando, assim, uma relação moderadamente inversa entre a forma como se configuram as forças competitivas e as prioridades estratégicas adotadas, como também entre aquela e o desenho da estrutura organizacional.

Passando à análise da **hipótese 1**, que propõe que “quanto maior o nível de competição em seus setores maior a utilização por parte das empresas de estratégias focadas em diferenciação”, constata-se que a mesma é rejeitada, indicando os resultados uma relação inversa, ou seja, o coeficiente de -0,4916 entre os construtos “Forças Competitivas” e “Prioridades Estratégicas” indica que quanto maior o nível de competição no ambiente das empresas maior a utilização de estratégias de liderança em custos.

Hair Jr. et al. (2014, p. 174) indicam que “[...] se o coeficiente de caminhos é estatisticamente significativo [...] seu valor indica a extensão na qual o construto exógeno está associado ao construto endógeno [...]”, ou, de outra forma, representa “[...] a mudança estimada no construto endógeno para a mudança de uma unidade no construto exógeno [...]” (HAIR Jr. et al., 2014, p. 174). Sendo assim, o coeficiente entre os construtos “Forças Competitivas” e “Prioridades Estratégicas” próximo a 0,5 indica que aproximadamente metade das alterações ocorridas no nível de competição do setor impacta no posicionamento das empresas em estratégias de custos ou diferenciação.

Da mesma forma, a **hipótese 2**, que propõe que “quanto maior o nível de competição em seus setores maior a utilização por parte das empresas de estruturas descentralizadas”, também é rejeitada, dado o coeficiente de caminho entre os construtos “Forças Competitivas” e “Estrutura” de -0,4476, indicando os resultados

que em ambientes com maiores níveis de competição é maior a utilização de estruturas centralizadas, de forma diferente da relação proposta na referida hipótese, que associa alto nível de competição à adoção de estruturas descentralizadas. Assim, há a indicação de que aproximadamente 45% das alterações no nível de competição do setor impacta no desenho da estrutura organizacional das empresas.

A **hipótese 3**, que propõe que “quanto maior o nível de competição em seus setores maior a utilização por parte das empresas de Técnicas Modernas de controle gerencial”, também é rejeitada, dado que a relação entre os construtos "Forças Competitivas" e "SCG" apresenta um coeficiente de caminho baixo e não significativo, conforme apresentado no Quadro 13.

A **hipótese 4**, que propõe que “quanto maior a adoção pelas empresas de estratégias de diferenciação, maior também a utilização de estruturas descentralizadas”, é rejeitada, visto que a relação entre “Prioridades Estratégicas” e “Estrutura” não apresenta um nível aceitável de significância em seu coeficiente de caminho, conforme Quadro 13.

A relação de “Prioridades Estratégicas” com “SCG” apresenta coeficiente de caminho de 0,3844, com nível de confiança de 95% (ou nível de significância de 5%), demonstrando que há uma relação moderadamente positiva entre as prioridades estratégicas das empresas e a configuração de seu Sistema de Controle Gerencial – SCG. Assim, a **hipótese 5**, que propõe que “quanto maior a adoção pelas empresas de estratégias de diferenciação, maior também a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial”, não é rejeitada. Dessa forma, há uma indicação de que 38,44% das alterações nas prioridades estratégicas da empresa impactam na configuração de seu SCG.

Como apresentado no Quadro 13, a relação do construto “Estrutura” com o construto “SCG” não apresenta em seu coeficiente de caminho um nível aceitável de significância, de forma que a **hipótese 6**, que propõe que “quanto maior a adoção de estruturas descentralizadas pelas empresas, maior também a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial”, é rejeitada.

A **hipótese 7**, que tem o construto “Estrutura” como preditor do construto “Desempenho”, e propõe que “quanto maior a utilização de estruturas descentralizadas pelas empresas maior também seu desempenho”, apresenta significância a um nível de 1% (ou nível de confiança de 99%), para o coeficiente de caminho de 0,2785. Assim, a hipótese 7 não é rejeitada, havendo a indicação de que aproximadamente 28% das mudanças no construto “Estrutura” se refletem no construto “Desempenho”, com certa associação entre a adoção de estruturas descentralizadas e melhores desempenhos.

A relação proposta entre “SCG” e “Desempenho” apresenta elevado nível de significância de 1%, com coeficiente de caminho de 0,3222, de forma que a **hipótese 8**, que propõe que “quanto maior a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial pelas empresas maior também seu desempenho”, não é rejeitada. Assim, há a indicação de que aproximadamente 1/3 das mudanças no SCG se refletem no desempenho organizacional, havendo elevado nível de confiança na existência de uma moderada associação entre a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial e melhores desempenhos por parte das empresas.

Além dos efeitos diretos entre os construtos, há de se verificar também os efeitos indiretos, com construtos agindo em construtos alvo através de mediadores, verificando assim sua importância geral para o modelo (HAIR Jr. et al. 2014, p. 174). O Quadro 14 apresenta o efeito total de cada construto exógeno do Diagrama de Caminhos proposto, com seu respectivo nível de significância.

Quadro 14 - Efeito total dos construtos preditivos do modelo

Resultados dos Testes de significância do Efeito Total - Bootstrapping Construct Level Sign Option						
	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics (O/STERR)	Níveis de significância
Barreiras de entradas -> Desempenho	-0,1019	-0,0964	0,1053	0,1053	0,9675	NS
Barreiras de entradas -> Estrutura	-0,2752	-0,2048	0,2296	0,2296	1,1985	NS
Barreiras de entradas -> Forças Competitivas	0,5164	0,4309	0,2471	0,2471	2,0898	**
Barreiras de entradas -> Priorid._Estrat.	-0,2539	-0,2031	0,224	0,224	1,1335	NS
Barreiras de entradas -> SCG	-0,0768	-0,0951	0,1563	0,1563	0,4915	NS

Cientes -> Desempenho	-0,0228	-0,0348	0,0712	0,0712	0,3202	NS
Cientes -> Estrutura	-0,0616	-0,0655	0,1419	0,1419	0,4339	NS
Cientes -> Forças Competitivas	0,1155	0,1673	0,2001	0,2001	0,5774	NS
Cientes Priorid._Estrat. ->	-0,0568	-0,0627	0,1433	0,1433	0,3964	NS
Cientes -> SCG	-0,0172	-0,0403	0,1027	0,1027	0,1673	NS
Concorrentes Desempenho ->	-0,0948	-0,0708	0,0918	0,0918	1,0325	NS
Concorrentes Estrutura ->	-0,256	-0,1494	0,1991	0,1991	1,2861	NS
Concorrentes -> Forças Competitivas	0,4805	0,3407	0,2353	0,2353	2,0424	**
Concorrentes Priorid._Estrat. ->	-0,2362	-0,1568	0,2137	0,2137	1,1052	NS
Concorrentes -> SCG	-0,0715	-0,0623	0,1225	0,1225	0,5836	NS
Estrutura Desempenho ->	0,3263	0,3353	0,1156	0,1156	2,8224	***
Estrutura -> SCG	0,143	0,1146	0,1731	0,1731	0,8262	NS
Fornecedores Desempenho ->	-0,0287	-0,0384	0,0617	0,0617	0,4648	NS
Fornecedores Estrutura ->	-0,0774	-0,0738	0,1232	0,1232	0,6285	NS
Fornecedores -> Forças Competitivas	0,1454	0,1578	0,1902	0,1902	0,7642	NS
Fornecedores Priorid._Estrat. ->	-0,0715	-0,0787	0,1317	0,1317	0,5426	NS
Fornecedores -> SCG	-0,0216	-0,0467	0,086	0,086	0,2515	NS
Forças Competitivas -> Desempenho	-0,1972	-0,2237	0,1946	0,1946	1,0134	NS
Forças Competitivas -> Estrutura	-0,5328	-0,4548	0,4041	0,4041	1,3186	NS
Forças Competitivas -> Priorid._Estrat.	-0,4916	-0,4634	0,406	0,406	1,2107	NS
Forças Competitivas -> SCG	-0,1487	-0,2306	0,2967	0,2967	0,5013	NS
Priorid._Estrat. Desempenho ->	0,1804	0,1562	0,0938	0,0938	1,9235	*
Priorid._Estrat. Estrutura ->	0,1733	0,1198	0,1578	0,1578	1,098	NS
Priorid._Estrat. -> SCG	0,4092	0,3588	0,1958	0,1958	2,0897	**

Prod. Substitutos Desempenho ->	-0,0365	-0,0637	0,0721	0,0721	0,506	NS
Prod. Substitutos Estrutura ->	-0,0986	-0,1176	0,1409	0,1409	0,6994	NS
Prod. Substitutos Forças Competitivas ->	0,185	0,2208	0,2222	0,2222	0,8325	NS
Prod. Substitutos Priorid. Estrat. ->	-0,0909	-0,1216	0,1388	0,1388	0,6549	NS
Prod. Substitutos SCG ->	-0,0275	-0,0765	0,0984	0,0984	0,2797	NS
SCG -> Desempenho	0,3222	0,3386	0,114	0,114	2,8262	***

Fonte: Elaborado pelo autor.

Além do construto “Prioridades Estratégicas” ter demonstrado uma relação significativa e relevante com “SCG”, também se constata, conforme Quadro 14, um efeito total significativo desse construto sobre o construto “Desempenho”, com um coeficiente de 0,1804, com um nível de significância de quase 5%. Como a predição do construto “Prioridades Estratégicas” se apresenta significativa apenas com o construto “SCG”, há a indicação de que aproximadamente 18% das mudanças nas prioridades estratégicas das empresas influenciam em seu desempenho organizacional, agindo através da configuração de seus SCG, com uma associação positiva entre a adoção de estratégias de diferenciação, a utilização de técnicas modernas de controle e melhores desempenhos por parte das empresas.

4.5.3. AVALIAÇÃO DO NÍVEL DOS VALORES DOS R^2 (COEFICIENTES DE DETERMINAÇÃO)

O R^2 , conhecido como Coeficiente de Determinação, representa a combinação dos efeitos dos construtos exógenos (independentes) sobre determinado construto endógeno (dependente) (HAIR Jr. et al., 2014, p. 174). Ou, de outra forma, “[...] representa o montante de variância no construto endógeno explicada por todos os construtos exógenos ligados a ele [...]” (HAIR Jr. et al., 2014, p. 175).

Os R^2 dos construtos que compõem o modelo estão apresentados no Quadro 15.

Quadro 15 – R² dos construtos do modelo

Construto	R ² - Coeficiente de Determinação
Forças Competitivas	0,9401
Prioridades Estratégicas	0,2417
Estrutura	0,3067
SCG	0,1632
Desempenho	0,2242

Fonte: Elaborado pelo autor.

É possível notar no Quadro 15 que o maior valor de R² do modelo é o do construto “Forças Competitivas”, com R² de 0,9401. Ou seja, os cinco construtos de ordem inferior que capturam diferentes aspectos do construto “Forças Competitivas” explicam aproximadamente 94% da variância deste. Este alto valor do R² para o construto “Forças Competitivas” certamente deve-se ao fato que o mesmo é medido através da abordagem dos indicadores repetidos, em que o construto de ordem superior é medido diretamente pelos mesmos indicadores dos construtos de ordem inferior a ele relacionados. Há uma indicação de que, caso essa abordagem não tivesse sido aplicada, o R² do construto “Forças Competitivas” estaria mais próximo daquele obtido para o conjunto 1, na seção 4.5.1, conforme tabela 4, ou seja, 0,2319.

O construto “Forças Competitivas”, único a preceder o construto “Prioridades Estratégicas”, explica aproximadamente 24% da variância deste. Já esses dois precedem o construto “Estrutura”, explicando aproximadamente 30% de sua variância. O construto “SCG” é precedido pelos três já citados, que explicam 16,32% de sua variância. Este último com o construto “Estrutura” explicam 22,42% da variância do construto “Desempenho”.

Os valores de R² dos construtos do modelo indicam, entre outras coisas, que dos três construtos que precedem o construto “SCG” aquele com maior coeficiente de caminho é o construto “Prioridades Estratégicas”, com 0,3844, além de ser o único que atingiu um nível aceitável de significância, conforme Quadro 13. Dessa forma, a definição das prioridades estratégicas das empresas se mostra responsável por explicar a maior parte dos 16,32% de variância em seus SCG explicada pelos

construtos exógenos. Já os dois construtos que precedem o construto “Desempenho” apresentam coeficientes de caminho significantes e relevantes, com o construto “SCG” apresentando um valor um pouco acima do construto “Estrutura”, conforme Quadro 13. Assim, tanto a configuração do SCG quanto da estrutura das empresas contribuem para explicar os 22% da variância explicada no construto “Desempenho”.

De acordo com Hair Jr. et al. (2014, p. 175), não se pode apontar que os menores valores de R^2 encontrados são baixos, visto que esse julgamento depende da complexidade da pesquisa e da disciplina pesquisada, indicando esses autores que valores de R^2 de 0,20 são considerados altos em disciplinas como comportamento do consumidor.

Hair Jr. et al. (2014, p. 176) afirmam que, para a comparação de resultados de PLS-SEM envolvendo diferentes modelos, com diferentes números de construtos exógenos e/ou diferentes tamanhos de amostra, deve-se utilizar os valores dos R^2 ajustados. Os valores dos R^2 ajustados para os construtos endógenos são apresentados para cada um dos cinco conjuntos preditivos que compõem o Diagrama de Caminhos, conforme Tabela 4.

4.5.4. AVALIAÇÃO DO TAMANHO DO EFEITO DO f^2

Os construtos exógenos do modelo desta pesquisa apresentam os seguintes valores relevantes de f^2 :

- a) A retirada do construto Barreiras de Entrada gera um f^2 grande de 0,3237 em relação ao construto Forças Competitivas, ao qual está diretamente relacionado, como também um f^2 médio de 0,1333 em relação ao construto Estrutura. O construto Barreiras de Entrada apresenta lacuna na predição dos demais construtos endógenos.
- b) A exclusão do construto Clientes gera um f^2 pequeno de 0,051 em relação ao construto Forças Competitivas, que o precede no modelo, e também um f^2 pequeno de 0,0246 em relação ao construto Estrutura, demonstrando lacuna preditiva em relação aos demais construtos endógenos do modelo.

- c) O construto Concorrentes quando excluído gera um f^2 médio, próximo a grande, de 0,2622 em relação ao construto a que está ligado diretamente, Forças competitivas, e um f^2 pequeno, próximo a médio, de 0,0805 em relação ao construto Prioridades Estratégicas, demonstrando lacuna preditiva em relação aos demais construtos endógenos do modelo.
- d) A exclusão do construto Fornecedores gera um f^2 pequeno de 0,0325 em relação ao construto Forças competitivas, ao qual está ligado diretamente, demonstrando lacuna preditiva em relação aos demais construtos endógenos.
- e) O construto Produtos Substitutos quando excluído não gera f^2 relevante, apresentando lacuna na predição dos cinco construtos endógenos do modelo;
- f) A exclusão do construto Forças Competitivas gera valores de f^2 médios, aproximados a grandes, de 0,2967, em relação ao construto Prioridades Estratégicas, e de 0,2861, em relação ao construto Estrutura. Em relação aos construtos SCG e Desempenho há lacuna na predição.
- g) A retirada do construto Prioridades Estratégicas apresenta relevância preditiva apenas em relação ao construto SCG, com f^2 aproximado a médio de 0,133.
- h) O construto Estrutura quando excluído gera em relação ao construto Desempenho um f^2 pequeno, aproximado de médio, de 0,0915, não apresentado relevância preditiva em relação ao construto SCG.
- i) A exclusão do construto SCG gera um efeito f^2 pequeno de 0,0503 em relação ao construto Desempenho.

De acordo com as ligações diretas propostas no modelo desta pesquisa, nota-se que, dos cinco construtos preditores do construto Forças Competitivas, apenas o construto Produtos Substitutos não apresenta relevância preditiva, sendo que os construtos que apresentaram coeficientes de caminho significantes, ou seja, Barreiras de Entrada e Concorrentes, apresentaram os maiores níveis de relevância preditiva em relação ao construto Forças Competitivas, com valores f^2 de 0,3237 e 0,2622, respectivamente.

Das demais ligações diretas hipotetizadas no modelo, o construto Forças Competitivas não apresenta relevância preditiva para SCG, o construto Prioridades Estratégicas não apresenta relevância preditiva para Estrutura, e o construto

Estrutura não apresenta relevância preditiva para SCG. Constata-se que as relações propostas que não apresentam relevância preditiva no modelo também não alcançam um nível aceitável de significância em seus coeficientes de caminho (t valores).

4.5.5. AVALIAÇÃO DA RELEVÂNCIA PREDITIVA Q^2 E DO TAMANHO DOS EFEITOS q^2

Os construtos endógenos do modelo da presente pesquisa utilizados para rodar o Blindfolding são SCG e Desempenho, e os valores Q^2 resultantes do modelo com e sem cada um dos construtos exógenos do modelo são apresentados no relatório gerado pelo Smart-PLS 2.0. Os demais cálculos para se chegar aos valores q^2 foram realizados na planilha eletrônica Excel.

A distância de omissão D é igual a 7, que, dividindo o número de observações válidas na presente pesquisa, ou seja, 73, não resulta em um número inteiro, conforme as orientações de Hair Jr. et al. (2014, p. 180).

Como pode ser verificado no Quadro 16, tanto no Blindfolding rodado apenas com o construto SCG como com o construto Desempenho, todos os valores Q^2 dos construtos se apresentam bem acima de zero, com valores bem próximos para o Blindfolding rodado com os dois construtos, sendo que o construto Forças Competitivas apresenta os maiores valores. Dessa forma, considera-se que o modelo apresenta relevância preditiva para todos seus construtos.

Quadro 16 – Avaliação da relevância preditiva Q² e do tamanho dos efeitos q²

Construto Exógeno	Impacto no Construto	Q ² incluído (CV Red - SCG)	Q ² excluído (CV Red - SCG)	Tamanho do q ² (0,02 fraco; 0,15 médio; e 0,35 grande)	Efeito do q ²	Q ² incluído (CV Red - Desempenho)	Q ² excluído (CV Red - Desempenho)	Tamanho do q ² (0,02 fraco; 0,15 médio; e 0,35 grande)	Efeito do q ²
Barreiras de entrada	Forças Compet.	0,139	0,1347	0,004994193	lacuna predict.	0,1391	0,1357	0,003949355	lacuna predict.
	Prior. Estrat.	0,1119	0,1481	-0,040761176	lacuna predict.	0,1148	0,1447	-0,033777677	lacuna predict.
	Estrutura	0,1331	0,0922	0,047179605	pequeno	0,1355	0,0909	0,051590515	pequeno
	SCG	0,0709	0,0707	0,000215262	lacuna predict.	0,0846	0,0839	0,000764693	lacuna predict.
	Desempenho	0,1183	0,121	-0,003062266	lacuna predict.	0,1212	0,1032	0,020482476	pequeno
Clientes	Forças Compet.	0,139	0,1387	0,000348432	lacuna predict.	0,1391	0,1389	0,000232315	lacuna predict.
	Prior. Estrat.	0,1119	0,1265	-0,01643959	lacuna predict.	0,1148	0,1212	-0,007230005	lacuna predict.
	Estrutura	0,1331	0,1289	0,004844849	lacuna predict.	0,1355	0,1252	0,011914401	lacuna predict.
	SCG	0,0709	0,0743	-0,003659455	lacuna predict.	0,0846	0,0877	-0,003386498	lacuna predict.
	Desempenho	0,1183	0,1184	-0,000113417	lacuna predict.	0,1212	0,1011	0,022872098	pequeno
Concorrentes	Forças Compet.	0,139	0,1218	0,019976771	pequeno	0,1391	0,1224	0,019398304	Pequeno
	Prior. Estrat.	0,1119	0,0691	0,048192771	pequeno	0,1148	0,0654	0,055806597	pequeno
	Estrutura	0,1331	0,1468	-0,015803438	lacuna predict.	0,1355	0,1442	-0,010063621	lacuna predict.
	SCG	0,0709	0,0706	0,000322893	lacuna predict.	0,0846	0,0852	-0,000655451	lacuna predict.
	Desempenho	0,1183	0,1181	0,000226835	lacuna predict.	0,1212	0,1005	0,023554848	pequeno
Fornecedores	Forças Compet.	0,139	0,1398	-0,000929152	lacuna predict.	0,1391	0,1379	0,00139389	lacuna predict.
	Prior. Estrat.	0,1119	0,1185	-0,007431596	lacuna predict.	0,1148	0,1144	0,000451875	lacuna predict.
	Estrutura	0,1331	0,1325	0,000692121	lacuna predict.	0,1355	0,1344	0,001272412	lacuna predict.
	SCG	0,0709	0,0724	-0,001614466	lacuna predict.	0,0846	0,0857	-0,00120166	lacuna predict.

Construto Exógeno	Impacto no Construto	Q ² incluído (CV Red - SCG)	Q ² excluído (CV Red - SCG)	Tamanho do q ² (0,02 fraco; 0,15 médio; e 0,35 grande)	Efeito do q ²	Q ² incluído (CV Red - Desempenho)	Q ² excluído (CV Red - Desempenho)	Tamanho do q ² (0,02 fraco; 0,15 médio; e 0,35 grande)	Efeito do q ²
	Desempenho	0,1183	0,1181	0,000226835	lacuna predict.	0,1212	0,1209	0,000341375	lacuna predict.
Produtos substitutos	Forças Compet.	0,139	0,1284	0,012311266	lacuna predict.	0,1391	0,1259	0,015332791	lacuna predict.
	Prior. Estrat.	0,1119	0,112	-0,0001126	lacuna predict.	0,1148	0,1152	-0,000451875	lacuna predict.
	Estrutura	0,1331	0,1357	-0,002999193	lacuna predict.	0,1355	0,1382	-0,003123193	lacuna predict.
	SCG	0,0709	0,0702	0,000753417	lacuna predict.	0,0846	0,0847	-0,000109242	lacuna predict.
	Desempenho	0,1183	0,1178	0,000567086	lacuna predict.	0,1212	0,1207	0,000568958	lacuna predict.
Forças Competitivas	Estrutura	0,1331	0,0537	0,091590726	pequeno	0,1355	0,051	0,097744361	pequeno
	SCG	0,0709	0,0813	-0,011193628	lacuna predict.	0,0846	0,096	-0,012453572	lacuna predict.
	Desempenho	0,1183	0,1234	-0,00578428	lacuna predict.	0,1212	0,1224	-0,001365498	lacuna predict.
Priorid. Estrat.	Estrutura	0,1331	0,1502	-0,019725459	lacuna predict.	0,1355	0,1497	-0,01642568	lacuna predict.
	SCG	0,0709	0,0216	0,053062103	pequeno	0,0846	0,0276	0,062267861	pequeno
	Desempenho	0,1183	0,1179	0,000453669	lacuna predict.	0,1212	0,1203	0,001024124	lacuna predict.
Estrutura	SCG	0,0709	0,0838	-0,013884404	lacuna predict.	0,0846	0,1007	-0,01758794	lacuna predict.
	Desempenho	0,1183	0,0819	0,041283883	pequeno	0,1212	0,0817	0,044947656	pequeno
SCG	Desempenho	0,1183	Bindfolding	Bindfolding	Bindfolding	0,1212	0,0712	0,056895767	pequeno

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme Quadro 16, na parte que apresenta o Blindfolding rodado com o construto SCG, dos cinco construtos que formam o construto Forças Competitivas apenas o construto Concorrentes apresenta relevância preditiva para o mesmo, embora muito pequena, com q^2 de cerca de 0,02. Este também apresenta pequena relevância preditiva para Prioridades Estratégicas. Já o construto Barreiras de Entrada apresenta pequena relevância preditiva para o construto Estrutura.

Já com o Blindfolding rodado com o construto Desempenho, aumenta o valor da relevância preditiva dos construtos formadores do construto Forças Competitivas, embora tais relevâncias ainda se concentrem nos construtos Barreiras de Entrada e Concorrentes, confirmando as avaliações já apresentadas dos níveis de significância dos coeficientes de caminho e dos efeitos de f^2 . Barreiras de Entrada apresenta pequeno efeito de q^2 para Estrutura e Desempenho. Concorrentes, além de pequenos efeitos q^2 para Forças Competitivas e Prioridades Estratégicas, também apresenta pequena relevância preditiva para Desempenho. Nesta rodada do Blindfolding, o construto Cliente apresenta pequena relevância preditiva para Desempenho, com q^2 de 0,0229.

Com o Blindfolding rodado com SCG e Desempenho, o construto Forças Competitivas apresenta relevância preditiva pequena, próxima a média, para o construto Estrutura, com q^2 de 0,0916 e 0,0977. Já o construto Prioridades Estratégicas apresenta pequena relevância preditiva para o construto SCG, com q^2 de 0,0531 e 0,0623, respectivamente. O construto Estrutura apresenta pequena relevância para o construto Desempenho, com q^2 de 0,0413 e 0,0449, respectivamente. Com o Blindfolding rodado com o construto Desempenho, o construto SCG apresentou pequena relevância preditiva, com q^2 de 0,0569.

De uma forma geral, a avaliação da relevância preditiva a partir da análise dos valores de q^2 não difere muito das já apresentadas para a relevância preditiva demonstrada na análise dos efeitos de f^2 , com a diferença que, dos cinco construtos preditivos do construto Forças Competitivas, apenas o construto Concorrentes apresenta q^2 que demonstra relevância preditiva em relação a este, o que na avaliação da relevância preditiva através do f^2 apenas não ocorre com o construto Produtos Substitutos. Já o construto Forças Competitivas não apresenta q^2

demonstrando relevância preditiva em relação ao construto Prioridades Estratégicas, seu construto alvo, o que ocorre na análise do f^2 .

4.6. Realização de análises avançadas sobre o modelo (estágio 8)

Por restrições de espaço e tempo na pesquisa, e pelo entendimento de que as análises já realizadas são suficientes para a avaliação das hipóteses propostas, não foram realizadas as Análises da Matriz de Desempenho-Importância (IPMA) e da Mediação. Foi adotada, conforme modelo de caminhos apresentado, a aplicação de Componente de Ordem Superior (HOC – Higher-Order Component), no caso do construto “Forças Competitivas”, representado pelos Componentes de Ordem Inferior (LOC – Low-Order Component): Barreiras de entrada, Clientes, Concorrentes, Fornecedores e Produtos Substitutos.

Hair Jr. et al. (2014, p. 230) indicam que é possível a utilização de um HOC caso haja teoria para suportar tal relação. Junto a isso, esses autores apresentam a abordagem dos indicadores repetidos, que utiliza os mesmos indicadores utilizados nos LOC's como forma de medir diretamente o HOC, o que foi feito no modelo com o construto “Forças Competitivas”.

Segundo Ringle et al. (2012 apud HAIR Jr. et al., 2014, p. 233), em modelos formativos-formativos ou reflexivos-formativos que aplicam algum componente hierárquico, ou seja, um HOC representado por LOC's, possivelmente há outros predecessores do HOC além dos LOC's a ele relacionados. Por isso, segundo HAIR Jr. et al. (2014, p. 233), “[...] Estas configurações de modelo requerem particular atenção quando a abordagem dos indicadores repetidos é utilizada no modelo de mensuração dos HOC's, visto que quase toda variância do HOC é explicada por seus LOC's ($R^2 \approx 1.0$) [...]”.

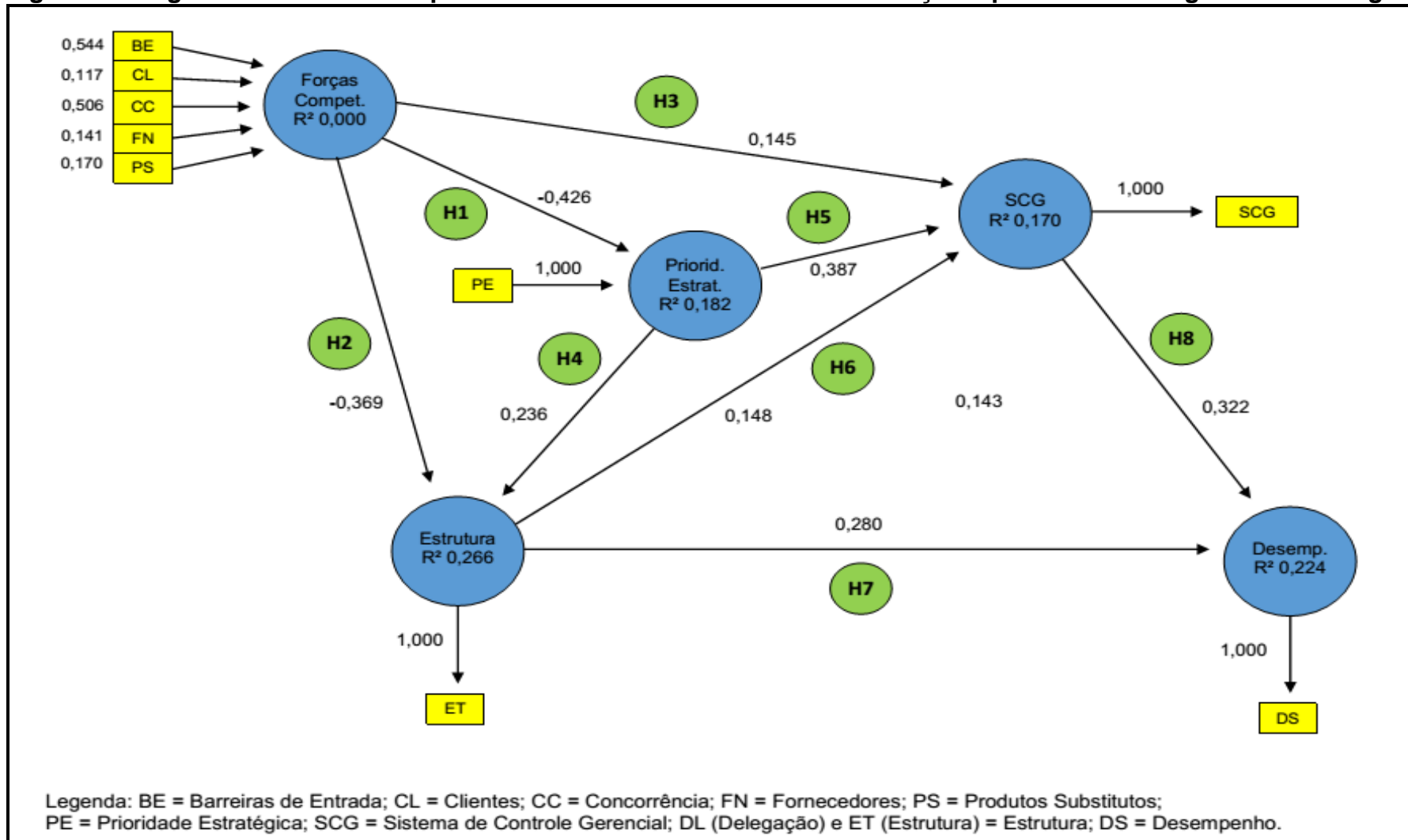
Na ocorrência do tipo de situação citada, Hair Jr. et al. (2014, p. 233) indicam a utilização da abordagem dos 2 estágios, que é uma mistura da abordagem dos indicadores repetidos com o uso dos escores das variáveis latentes.

4.6.1. ABORDAGEM DOS 2 ESTÁGIOS

O primeiro estágio, da abordagem dos 2 estágios, diz respeito à utilização da abordagem dos indicadores repetidos para obter os escores das variáveis latentes dos LOC's, que, no segundo estágio, servirão como variáveis manifestas (indicadores) no modelo de mensuração do HOC. Dessa forma, há a possibilidade de que novas variáveis latentes, caso inseridas no modelo, expliquem parte da variância do HOC (HAIR Jr. et al., 2014, p. 233).

Seguindo as recomendações de Hair Jr. et al. (2014, p. 233; 264-265), os escores das variáveis latentes, obtidos após rodar o modelo apresentado na Figura 6, foram utilizados para estimar o novo modelo, substituindo os LOC's e exercendo o papel de variáveis manifestas (indicadores) do HOC, como também representando os demais construtos do modelo. Após rodar o SmartPLS 2.0 com esses novos dados, chegou-se ao seguinte resultado, conforme Figura 8 e Quadros 17 e 18.

Figura 8 - Diagrama de Caminhos após o tratamento do modelo de mensuração a partir da abordagem dos 2 estágios



Fonte: Elaborada pelo autor.

Quadro 17 – Comparação entre os Coeficientes de caminho antes e após a utilização da abordagem dos 2 estágios

Resultado dos Testes de significância dos coeficientes de caminho do modelo estrutural - Bootstrapping Construct Level Sign Option						
	Coeficientes de caminho antes da abordagem dos 2 estágios			Coeficientes de caminho após a abordagem dos 2 estágios		
	Coeficiente de caminho	t valor	Níveis de significância	Coeficiente de caminho	t valor	Nível de significância
Barreiras de entradas -> Forças Competitivas	0,5164	1,912	*	-----	-----	-----
Clientes -> Forças Competitivas	0,1155	0,5211	NS	-----	-----	-----
Concorrentes -> Forças Competitivas	0,4805	1,9407	*	-----	-----	-----
Estrutura -> Desempenho	0,2802	2,7	***	0,2802	2,9519	***
Estrutura -> SCG	0,143	0,828	NS	0,1479	1,047	NS
Fornecedores -> Forças Competitivas	0,1454	0,6884	NS	-----	-----	-----
Forças Competitivas -> Estrutura	-0,4476	2,1042	**	-0,3686	2,2489	**
Forças Competitivas -> Priorid_Estrat.	-0,4916	1,915	*	-0,4261	2,7439	***
Forças Competitivas -> SCG	0,1164	0,3692	NS	0,1448	0,6234	NS
Priorid_Estrat. -> Estrutura	0,1733	1,1002	NS	0,2363	2,0739	**
Priorid_Estrat. -> SCG	0,3844	2,0488	**	0,3869	3,5062	***
Prod. Substitutos -> Forças Competitivas	0,185	0,8395	NS	-----	-----	-----
SCG -> Desempenho	0,3222	2,8092	***	0,3222	2,9437	***

Nota: NS = Não Significante, *p<.10, **p<.05, ***p<.01.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como o objetivo da utilização da abordagem dos 2 estágios é possibilitar que a variância de algum HOC possa ser explicada por outras variáveis além daquelas utilizadas na abordagem dos indicadores repetidos, após sua utilização chegou-se aos seguintes valores de R² para os construtos exógenos do modelo, conforme Quadro 18.

Quadro 18 – R² dos construtos do modelo antes e após a utilização da abordagem dos 2 estágios

Construto	R² Antes da abordagem dos 2 estágios	R² Após a abordagem dos 2 estágios
Forças Competitivas	0,9401	0,00
Prioridades Estratégicas	0,2417	0,1815
Estrutura	0,3067	0,2659
SCG	0,1632	0,1697
Desempenho	0,2242	0,2242

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após a utilização a abordagem dos 2 estágios, houve alterações nos valores dos R² dos construtos, conforme Quadro 18, sendo que agora o valor do R² do construto Forças Competitivas é 0 (zero), visto que nenhum outro o precede.

É possível perceber no Quadro 17 que dois coeficientes de caminho diminuíram, dois permanecerem com o mesmo valor e um aumentou levemente. Já os níveis de significância de todos os coeficientes aumentaram, chegando a alterações relevantes nos coeficientes entre os construtos Forças Competitivas e Prioridades Estratégicas e entre os construtos Prioridades Estratégicas e SCG.

Dos cinco indicadores que agora formam o construto Forças competitivas (construtos de ordem inferior antes da utilização da abordagem dos 2 estágios), os indicadores Barreiras de Entrada e Concorrência se destacam, assim como se destacaram os construtos de mesmo nome no modelo anterior, que utilizou a abordagem dos indicadores repetidos, conforme Figura 6 e Quadro 13. Seus pesos são os mais relevantes para o construto Forças Competitivas, sendo também os únicos que apresentam níveis aceitáveis de significância, tendo relevância semelhante aos LOC's de mesmo nome no modelo com a abordagem dos indicadores repetidos, porém agora (com pesos) com maiores níveis de significância, principalmente no indicador Barreiras de entrada, conforme Quadro 19.

Quadro 19 - Pesos e níveis de significância dos indicadores formativos do construto Forças competitivas na abordagem dos 2 estágios

Indicador	Peso	t Valor	Nível de significância
Barreiras de entradas	0,5435	2,5699	***
Clientes	0,1166	0,5332	NS
Concorrentes	0,5056	1,9525	*
Fornecedores	0,1406	0,7255	NS
Prod. Substitutos	0,1699	0,6381	NS

Nota: NS = Não Significante, *p<.10, **p<.05, ***p<.01.

Fonte: Elaborado pelo autor.

O efeito total dos construtos exógenos sobre os endógenos, antes apresentado no Quadro 14, com a aplicação da abordagem dos 2 estágios sobre o Diagrama de Caminhos, apresenta novos efeitos indiretos significantes, conforme Quadro 20.

Quadro 20 - Efeito total dos construtos preditivos do modelo antes e após a utilização da abordagem dos 2 estágios

Resultados dos Testes de significância do Efeito Total - Bootstrapping Construct Level Sign Option						
	Coeficientes do efeito total antes da abordagem dos 2 estágios			Coeficientes do efeito total após a abordagem dos 2 estágios		
	Coeficiente de caminho	t valor	Níveis de significância	Coeficiente de caminho	t valor	Nível de significância
Estrutura -> Desempenho	0,3263	2,8224	***	0,3279	3,3027	***
Estrutura -> SCG	0,1430	0,8262	NS	0,1479	1,0405	NS
Forças Competitivas -> Desempenho	-0,1972	1,0134	NS	-0,1603	1,6899	*
Forças Competitivas -> Estrutura	-0,5328	1,3186	NS	-0,4692	3,5237	***
Forças Competitivas -> Priorid_Estrat.	-0,4916	1,2107	NS	-0,4261	2,7883	***
Forças Competitivas -> SCG	-0,1487	0,5013	NS	-0,0895	0,4491	NS
Priorid_Estrat. -> Desempenho	0,1804	1,9235	*	0,2021	2,9232	***
Priorid_Estrat. -> Estrutura	0,1733	1,0980	*	0,2363	2,0545	**
Priorid_Estrat. -> SCG	0,4092	2,0897	**	0,4219	3,4879	***
SCG -> Desempenho	0,3222	2,8262	***	0,3222	3,0511	***

Nota: NS = Não Significante, *p<.10, **p<.05, ***p<.01.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A análise do efeito total tem como objetivo verificar o efeito de cada um dos construtos exógenos sobre os construtos endógenos aos quais não estão diretamente ligados no modelo (HAIR Jr. et al., 2014, p. 189-190).

Como os Construtos de Ordem Inferior foram excluídos da análise do modelo através da abordagem dos 2 estágios, o Quadro 20 se apresenta bem mais enxuto do que o Quadro 14, que apresenta os efeitos totais do modelo com a abordagem dos indicadores repetidos.

É possível perceber no Quadro 20 que com a utilização da abordagem dos 2 estágios outras relações indiretas entre construtos se apresentam significantes, e, que, as que já o eram aumentaram seus níveis de significância.

4.7. Interpretação dos resultados e realização das conclusões (estágio 9)

Questões relativas à heterogeneidade dos dados não foram tratadas. A interpretação dos resultados e as conclusões da pesquisa são apresentadas nas seções seguintes.

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

5.1. Análise e discussão sobre os coeficientes de caminho e as relações propostas

A discussão dos resultados é feita sobre as relações preditivas entre construtos exógenos e endógenos que apresentam coeficientes de caminho com níveis aceitáveis de significância, conforme segue:

a) Dos cinco construtos exógenos que buscam prever o construto Forças Competitivas se destacam os construtos Barreiras de entrada e Concorrentes, visto que apenas esses dois apresentam níveis aceitáveis de significância em seus coeficientes de caminho, sendo também os mais relevantes, conforme Quadros 13 e 19. Os demais três construtos que formam o construto Forças Competitivas, além de não alcançarem níveis aceitáveis de significância, apresentam coeficientes de caminho pequenos.

A investigação do impacto das cinco forças competitivas propostas por Porter (1986) para a análise do nível de competição no setor de atuação das empresas, ou seja, do poder de negociação dos fornecedores, do poder de negociação dos compradores, da ameaça de novos entrantes, da ameaça de produtos ou serviços substitutos e da rivalidade entre os concorrentes, revela que apenas as forças competitivas ameaça de novos entrantes, através do construto Barreiras de Entrada, e rivalidade entre os concorrentes se apresentam relevantes para a definição do nível de competição no setor de atuação das empresas, não confirmando, assim, as proposições de Porter (1986).

Dada a relevância dos construtos de ordem inferior Barreiras de Entrada e Concorrentes para o construto Forças Competitivas, resta apresentar quais dos indicadores daqueles construtos apresentam maiores pesos. Dos indicadores que permanecem no construto Forças Competitivas, após a avaliação do modelo de mensuração, apenas um apresenta peso com nível de significância aceitável, tratando-se do indicador `barr_entrada_01`, com peso de 0,8153. Os outros dois indicadores mantidos, `barr_entrada_02` (-0,4746) e `barr_entrada_05` (-0,2867), apresentam pesos negativos e não alcançam níveis aceitáveis de significância em seus pesos e cargas. Dessa forma, é possível apontar que na análise das forças

competitivas de mercado maior atenção deve ser dada ao indicador *barr_entrada_01*, que trata da necessidade de altos investimentos como barreira de entrada, sendo que o alto peso que apresenta indica, assim como proposto, que a necessidade de altos investimentos se mostra uma barreira à entrada de novos competidores no mercado.

Os outros dois indicadores, apesar de não significantes, também merecem atenção, especialmente o *barr_entrada_02*, que trata dos possíveis acessos privilegiados das empresas como uma barreira de entrada, e apresenta peso negativo moderado de -0,4746. Assim, de modo contrário ao proposto, há a indicação de que a existência de algum tipo de acesso privilegiado contribui para a diminuição das barreiras de entrada no setor.

No construto Concorrentes o indicador que se destacou, por seu peso e nível de significância, foi o *conc_3*, com peso negativo de -0,7721, conforme Quadro 12. Esse indicador trata da taxa de utilização da capacidade produtiva por parte dos concorrentes, indicando, ao contrário do esperado, que trabalhar com baixa utilização da capacidade não aumenta o poder dos concorrentes, ou que, de modo contrário, trabalhar com alta utilização da capacidade aumenta o poder dos concorrentes.

Os outros dois indicadores remanescentes no construto Concorrentes, após a avaliação do modelo de mensuração, apesar de não significantes, merecem certa atenção, especialmente o indicador *conc_5*, que teve sua escala de respostas invertida, tendo apresentado peso de 0,4154 e carga significativa. Esse indicador trata da utilização de estratégias diferentes das dos concorrentes, havendo certa indicação de que optar por estratégias de mercado diferentes das dos principais concorrentes diminui o nível de concorrência, como também o contrário.

Diante da apresentação, já realizada, dos indicadores mais relevantes para os construtos Barreiras de Entrada e Concorrentes, é possível concluir em relação ao construto Barreiras de Entrada: (a) que a necessidade de altos investimentos se apresenta como barreira à entrada de novas empresas no setor, assim como proposto por Porter (1986); e (b) que há indicação de que o acesso privilegiado a algum recurso ou tecnologia contribui para diminuir as barreiras à entrada de novas

empresas no setor, indo contra as proposições de Porter (1986). Essa relação oposta à proposta na pesquisa pode ter como causa a atuação das empresas em determinado setor devido a algum tipo de autorização governamental, necessária à sua própria criação, sendo que as barreiras, ou não, à entrada de novas empresas no setor passam a ser mais uma questão política do que de mercado, de forma que, dependendo da política de autorizações, as empresas já instaladas em determinados setores podem ver nisso, ao invés de uma barreira de entrada, uma facilidade à entrada de novas empresas.

Em relação ao construto Concorrentes, é possível concluir que: (a) a baixa utilização da capacidade por parte dos concorrentes não aumenta o nível de concorrência no setor, diferentemente do indicado por Porter (1986); e (b) a utilização de estratégia diferente das dos concorrentes diminui o nível de concorrência no setor, conforme indicado por Porter (1986).

b) O único construto exógeno que prediz o construto Prioridades Estratégicas, o construto Forças Competitivas, apresentou coeficiente de caminho de $-0,4261$, com nível de significância de 1%, conforme Quadro 17, indicando uma relação inversa à proposta no modelo. Assim, torna-se possível indicar que existe uma relação direta e negativa entre eles de 42,61%, ou seja, o construto Prioridades Estratégicas é impactado por 42,61% das mudanças ocorridas no construto Forças Competitivas.

O exame do coeficiente de caminho entre o construto Forças Competitivas e Prioridades Estratégicas faz com que a hipótese 1 seja rejeitada, dado seu valor negativo de $-0,4261$, indicando que há uma relação entre alto nível de competição e adoção de estratégias de custos, diferentemente das pesquisas de Baines e Langfield-Smith (2003) e de Guerra (2007), que indicam certa relação entre ambientes com alto nível de competição e adoção pelas empresas de estratégias de diferenciação. Essa indicação pode ser devido a uma ampla disseminação e prática de estratégias e filosofias de diferenciação por parte das empresas, que, em ambientes de acirrada competição, buscam inovar e mudar constantemente, o que pode transformar a diferenciação em uma busca constante, tornando-se premissa em tais mercados, em que a imitação do sucesso dos concorrentes também se estabelece. Assim, em última instância, o foco em custos pode se refletir em todas as atitudes da empresa, mesmo aquelas que buscam a diferenciação constante de

seus produtos ou serviços. Mesmo não tendo o sentido proposto na hipótese 1, pode-se constatar a influência do ambiente na definição da estratégia da organização, conforme indicado por pesquisadores vinculados à Teoria da Contingência (LAWRENCE; LORSH, 1967 apud MOTTA; CHANDLER Jr., 1998; VASCONCELOS, 2008, p. 221-222; DONALDSON, 1999, p. 109-110, 2001, p. 41; KATZ; KAHN, 1978) e por aqueles da área de Controle Gerencial (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003; CHENHALL, 2003; CHENHALL, 2005; BHIMANI; LANGFIELD-SMITH, 2007; GUERRA, 2007; ESPEJO 2008; JUNQUEIRA, 2010).

c) O coeficiente de caminho entre os construtos Forças Competitivas e Estrutura, apesar de apresentar um nível aceitável de significância, faz com que a hipótese 2 seja rejeitada, dado seu valor negativo de -0,3686, conforme Quadro 17, indicando uma relação entre alto nível de competição e adoção de estruturas centralizadas, ou, ao contrário, uma relação entre baixo nível de competição e adoção de estruturas descentralizadas, diferentemente do que apontam as pesquisas de Burns e Stalker (1961 apud MOTTA, VASCONCELLOS, 2008, p. 217-221, DONALDSON, 1999, p. 108, 2001, p. 37-38), Lawrence e Lorsch (1967 apud DONALDSON, 1999, p. 109-110; 2001, p. 41-42), Gordon e Narayanan (1984) e Baines e Langfield-Smith (2003), que estruturas orgânicas são mais adequadas a condições turbulentas de mercado.

A indicação de relação contrária à proposta na hipótese 2 pode estar alinhada à relação contrária também constatada na hipótese 1, de forma que empresas que enfrentam níveis elevados de competição estejam adotando estruturas centralizadas como forma de facilitar o controle dos custos de suas operações. Da mesma forma, em setores com menores níveis de concorrência as empresas podem se sentir menos ameaçadas a inovarem na diferenciação de seus produtos e serviços, adotando, assim, estruturas descentralizadas, que podem proporcionar maior autonomia e foco a diferentes setores da empresa.

Mesmo não tendo o sentido proposto na hipótese 2, pode-se constatar a influência do ambiente na definição da estrutura da organização, conforme indicado pelas pesquisas de Thompson (1967), Katz e Kahn (1978) e Donaldson (1999).

d) O coeficiente de caminho entre os construtos Forças Competitivas e SCG não alcança um nível aceitável de significância, conforme Quadro 17, de modo que a hipótese 3 é rejeitada. Assim, a indicação de pesquisas anteriores de que em ambientes com maior nível de competição maior a utilização pelas empresas de técnicas modernas de controle gerencial (KHANDWALLA, 1972; CHENHALL; MORRIS, 1986; GUERRA, 2007; BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003) não é confirmada. Nem mesmo a influência direta do ambiente sobre o SCG, de uma forma ampla, sugerida por outras pesquisas (CARVALHO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; TOJAL, 2011; MANTOVANI, 2012), pôde ser confirmada.

e) O construto Prioridades Estratégicas obteve um coeficiente de caminho até o construto Estrutura de 0,2363, alcançando um nível de significância de 5%, conforme apresentado no Quadro 17. Diante disso, a hipótese 4, que propõe que empresas que adotam estratégias de diferenciação também adotam estruturas descentralizadas, não é rejeitada, se confirmando as indicações das pesquisas de Chenhall e Langfield-Smith (1998), Donaldson (1999, p. 111), Chenhall (2003) e Guerra (2007) nesse sentido.

De forma mais ampla, há a indicação de que o posicionamento estratégico das organizações exerce influência, mesmo que de forma branda, sobre a configuração da estrutura organizacional, conforme apontam os estudos citados no parágrafo anterior.

f) O único dos construtos exógenos preditivos do construto SCG que alcançou um coeficiente de caminho com nível aceitável de significância foi o construto Prioridades Estratégicas, com 0,3869 e nível de significância de 1%. Dessa forma, a hipótese 5, que propõe que empresas que adotam estratégias de diferenciação também adotam técnicas modernas de controle gerencial, não é rejeitada, sendo confirmada a relação proposta pelas pesquisas de Chenhall (2003), Chenhall e Langfield-Smith (1998), Baines e Langfield-Smith (2003), Khandwalla (1972), Cadez e Guilding (2008), Auzair (2011) e Nanni et al. (1992 apud CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998, p. 246).

Esta constatação se aproxima dos achados dos estudos de Espejo (2008), Junqueira (2010) e Mantovani (2012), que indicam influências do fator estratégia sobre a configuração dos SCG.

O estudo de Chenhall e Langfield-Smith (1998) indica achado semelhante a este, ao apontar que utilizar técnicas baseadas em atividades é importante para empresas de alto desempenho que dão ênfase à diferenciação.

Há convergência também com o estudo de Baines e Langfield-Smith (2003), que indica que a utilização de estratégias focadas em diferenciação influencia em mudanças no desenho organizacional, com maior utilização de estruturas baseadas em equipes, e na adoção de avançadas tecnologias de produção e práticas de controle gerencial.

Este achado também se aproxima muito de uma das constatações do estudo de Auzair (2011), que aponta para a associação entre a adoção de estratégias de baixo custo e SCG mais burocráticos, enquanto que a adoção de estratégias de diferenciação está associada a SCG menos burocráticos.

Analisando os indicadores do construto Prioridades Estratégicas, é possível perceber o destaque do indicador `priorid_estrat_4`, com peso de 0,8157 e nível de confiança de 99%: esse indicador investiga se a empresa investe acima da média da concorrência em pós-venda e serviço ao cliente. Dessa forma, é possível afirmar que as empresas que investem mais em pós-venda e serviço ao cliente estão muito mais inclinadas à estratégia de diferenciação do que aquelas que não o fazem. Além disso, há a indicação de que empresas que investem mais em pós-venda e serviço ao cliente se utilizam mais de técnicas modernas de controle gerencial. Isso possivelmente se deve ao fato de que essas empresas necessitam que técnicas de controle que captem outros aspectos além do financeiro, foco das técnicas tradicionais de controle, por isso esse alinhamento com as técnicas modernas de controle gerencial.

O indicador `priorid_estrat_1` apesar de não atingir um nível aceitável de significância, também merece atenção, tendo apresentado peso de 0,3322, e carga próxima ao nível de significância de 10%. Esse indicador investiga se a empresa investe acima

da média em propaganda, havendo fortes indícios que empresas que o fazem também utilizam técnicas modernas de controle em seus SCG.

g) O coeficiente de caminho entre os construtos Estrutura e SCG não apresenta um nível aceitável de significância, conforme Quadro 17, de forma que a hipótese 6, que propõe que empresas que adotam estruturas descentralizadas também utilizam técnicas modernas de controle gerencial, é rejeitada. Dessa forma, não se confirma a relação indicada pelas pesquisas de Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 245) e Baines e Langfield-Smith (2003).

Nem mesmo uma associação mais ampla entre estrutura e técnicas de controle, conforme sugerem os estudos de Covalleski, Dirsmith e Samuel (1996), Anthony e Govindarajan (2002), Chenhall e Morris (1986) e Reginato (2010), é constatada.

h) A relação entre os construtos Estrutura e Desempenho apresenta coeficiente de caminho de 0,2802, com nível de confiança de 99%, conforme Quadros 13 e 17, de forma que a hipótese 7, que propõe que empresas que adotam estruturas descentralizadas alcançam maiores desempenhos, não é rejeitada, confirmando, assim, as associações sugeridas por Donaldson (1999, 2001), Hage (1965 apud DONALDSON, 1999, p. 110), Burns e Stalker (1961 apud DONALDSON, 1999, 2001), Lawrence e Lorsh (1967 apud DONALDSON, 1999; 2001), Thompson (1967 apud DONALDSON, 1999, 2001) e Guerra (2007).

i) O coeficiente de caminho entre os construtos SCG e Desempenho é de 0,3222, com nível de confiança de 99%, como apresentado nos Quadros 13 e 17. Assim, a hipótese 8, que propõe que as empresas que adotam técnicas modernas de controle gerencial alcançam melhores desempenhos, não é rejeitada. Dessa forma, são confirmadas as associações apontadas pelos estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998), Baines e Langfield-Smith (2003) e Soutes (2006).

É possível confirmar, também, uma associação entre SCG e Desempenho, de forma ampla, como apontado pelos estudos de Chenhall (2003, p. 151-152), Aguiar e Frezatti (2007a), Espejo (2008), Junqueira (2010), Reginato (2010) e Mantovani (2012).

Verificando os indicadores mais relevantes para os construtos Estrutura e SCG, preditivos do construto Desempenho, é possível verificar que o construto Estrutura apresenta cargas relevantes em todos seus indicadores, com destaque para os indicadores deleg_03 e deleg_04, com cargas de 0,7465 e 0,7904, que investigam a delegação aos gerentes de área para a escolha dos investimentos relevantes e para a alocação do orçamento, respectivamente. No que se refere ao construto SCG, as cargas de todos seus indicadores também são relevantes, conforme Quadro 8.

Assim, como ambos os construtos preditores do construto Desempenho apresentam coeficientes de caminho significantes e moderadamente relevantes, é possível indicar que empresas com estruturas descentralizadas e que utilizam técnicas modernas de controle em seus SCG apresentam melhores desempenhos, do que, por exemplo, empresas que utilizam técnicas modernas de controle em seus SCG e estruturas centralizadas, ou que utilizam estruturas descentralizadas e não utilizam técnicas modernas de controle em seus SCG, ou não utilizam nenhuma dessas configurações isoladamente.

j) Pela análise do efeito total através do Quadro 20 é possível verificar que, das dez relações apresentadas, duas se referem a relações indiretas entre construtos, ou seja, entre os construtos Forças Competitivas e Prioridades Estratégicas e o construto Desempenho. Essas relações apresentam coeficientes de caminho de -0,1972 e 0,1804, com níveis de significância de 10% e 1%, respectivamente.

Os coeficientes apresentados na análise do efeito total indicam, ao contrário do esperado, que há uma relação inversa entre Forças Competitivas e Desempenho de cerca de 20%. Assim, há a indicação de que o aumento dos aspectos favoráveis das Forças Competitivas no setor de atuação das empresas impacta em uma diminuição de seu desempenho numa taxa de 20% desse aumento.

Já em relação às prioridades estratégicas das empresas há uma indicação de relação positiva com o desempenho, numa taxa de cerca de 18%. Dessa forma, o posicionamento estratégico das empresas mais inclinado à estratégia de diferenciação, em diferentes níveis entre os extremos das estratégias de custos e diferenciação, impacta em um aumento em seu desempenho em torno de 18% do grau desse posicionamento.

Como pela abordagem dos 2 estágios os indicadores Barreiras de entrada e Concorrência foram os mais relevantes, e os únicos significantes, para o construto Forças Competitivas, há a indicação de que a redução das barreiras de entrada e a elevação da concorrência, ao contrário do esperado, contribuem para o aumento do desempenho das empresas, numa taxa de cerca de 20% dessa redução e desse aumento.

Dadas as relevâncias já citadas dos indicadores *priorid_estrat_4*, com peso de 0,8157 e nível de confiança de 99%, e *priorid_estrat_1*, com peso de 0,3322, mantido, apesar de não significativo, pela validade de conteúdo do construto, o primeiro com o propósito de investigar se a empresa investe acima da média da concorrência em pós-venda e serviço ao cliente, e o segundo se a empresa investe acima da média em propaganda, torna-se possível indicar que empresas com estratégias de diferenciação, que investem acima da média da concorrência em pós-venda e serviços ao cliente e propaganda alcançam melhores desempenhos.

A associação percebida acima está alinhada à proposição de Porter (1991), que empresas que estejam alinhadas à estratégia definida, tendo atitudes coerentes com a mesma, como investir em pós-venda e serviços ao cliente, atingem melhores desempenhos.

5.2. Análise e discussão sobre os Coeficientes de Determinação (R^2)

Como o Coeficiente de Determinação (R^2) “[...] representa o montante de variância no construto endógeno explicada por todos os construtos exógenos ligados a ele [...]” (HAIR Jr. et al., 2014, p. 175), e lembrando os valores de R^2 apresentados pelos construtos endógenos do Diagrama de Caminhos, conforme Quadro 18, é possível indicar que:

a) Como o R^2 do construto Prioridades Estratégicas é de 0,1815, 18,15% da variação do construto Prioridades Estratégicas é explicada pelo construto Forças Competitivas, único que o precede no modelo. Assim, visto que o coeficiente de caminho entre os dois é de -0,4261, há a indicação de que as alterações ocorridas nas forças competitivas do setor de atuação das empresas irão impactar

inversamente suas prioridades estratégicas em cerca de 42,61%, o que, por sua vez, será responsável por explicar a variação de 18,15% nas prioridades estratégicas das empresas.

Esses dados indicam que com o aumento dos aspectos desfavoráveis das forças competitivas, como aumento do poder de negociação dos clientes e dos fornecedores, o aumento do nível de concorrência no setor e/ou a redução das barreiras de entrada, há uma inclinação das empresas do setor a darem maior ênfase à estratégia de custos, numa proporção de 42,61% das alterações nas forças competitivas. A indicação contrária também é possível, ou seja, que o aumento dos aspectos favoráveis das forças competitivas faz com que as empresas deem maior ênfase à estratégia de diferenciação.

b) Os dois construtos exógenos que buscam prever o construto Estrutura, Forças Competitivas e Prioridades Estratégicas, apresentam coeficientes de caminho significantes, ambos com nível de confiança de 95%, no valor de -0,3686 e 0,2363, respectivamente. Assim, há a indicação de uma relação negativa entre os construtos Forças Competitivas e Estrutura, e uma relação positiva entre os construtos Prioridades Estratégicas e Estrutura, que explicam boa parte da variância de 26,59% deste construto (R^2 de 0,2659).

Os dados indicam que o aumento dos aspectos desfavoráveis das forças competitivas impacta na adoção de estruturas organizacionais mais centralizadas, como também o contrário, numa proporção de 36,86%.

Há também a indicação de que alterações nas prioridades estratégicas das empresas impactam no formato da estrutura organizacional, numa proporção de 23,63%. Dessa forma, a adoção de estratégias mais inclinadas à diferenciação impacta, em cerca de 23,63%, na utilização de estruturas organizacionais mais descentralizadas.

Dadas as influências já apresentadas dos construtos Forças Competitivas e Prioridades Estratégicas sobre o construto Estrutura, há a indicação de que 26,59% da variância deste último é explicada pela variação daqueles.

c) A maior parte dos 16,97% da variância explicada do construto SCG (R^2 igual a 0,1697) se deve à influência exercida pelo construto Prioridades Estratégicas, visto que os coeficientes de caminhos entre Forças Competitivas e SCG e entre Estrutura e SCG não apresentam níveis aceitáveis de significância, conforme Quadro 17. Assim, há uma relação positiva entre os dois de 38,69%, que explica a maior parte dos 16,97% de variância explicada no construto SCG, a um nível de confiança de 99%.

A relação positiva do construto Prioridades Estratégicas com o construto SCG indica que a adoção de estratégias mais inclinadas à diferenciação tem relação, em torno de 38,69%, com a utilização de técnicas modernas de controle gerencial, assim como o distanciamento daquele tipo de estratégia está relacionado à redução na utilização dessas técnicas.

d) Os construtos Estrutura e SCG juntos explicam boa parte dos 22,42% da variância explicada do construto Desempenho (R^2 de 0,2242), com uma influência direta de 28,02% do construto Estrutura e de 32,22% do construto SCG, por apresentarem, respectivamente, coeficientes de caminho de 0,2802 e 0,3222.

As relações positivas dos construtos Estrutura e SCG com o construto Desempenho indicam que a adoção de estruturas organizacionais mais descentralizadas está relacionada a melhores desempenhos organizacionais, numa proporção de 28,02%, assim como a utilização de técnicas modernas de controle gerencial, que mantém relação com melhores desempenhos numa proporção de 32,22%. Dessa forma, há a indicação de que a utilização conjunta de estruturas descentralizadas e técnicas modernas de controle, dentro de um intervalo contínuo, contribui para um aumento de 22,42% no desempenho organizacional, na proporção de sua utilização.

6. CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

6.1. Conclusões

Feitas as análises e considerações sobre os coeficientes de determinação dos construtos do Diagrama de Caminhos, e sobre os coeficientes de caminho das relações propostas, torna-se possível chegar a uma conclusão sobre as relações hipotetizadas, sendo as mesmas apresentadas no Quadro 21.

Quadro 21 - Conclusão sobre as hipóteses da pesquisa

H1: Quanto maior o nível de competição em seus setores maior a utilização por parte das empresas de estratégias focadas em diferenciação.	Relação negativa
H2: Quanto maior o nível de competição em seus setores maior a utilização por parte das empresas de estruturas descentralizadas.	Relação negativa
H3: Quanto maior o nível de competição em seus setores maior a utilização por parte das empresas de Técnicas Modernas de controle gerencial.	Não há relação
H4: Quanto maior a adoção pelas empresas de estratégias de diferenciação, maior também a utilização de estruturas descentralizadas.	Relação positiva
H5: Quanto maior a adoção pelas empresas de estratégias de diferenciação, maior também a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial.	Relação positiva
H6: Quanto maior a adoção de estruturas descentralizadas pelas empresas, maior também a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial.	Não há relação
H7: Quanto maior a utilização de estruturas descentralizadas pelas empresas maior também seu desempenho.	Relação positiva
H8: Quanto maior a utilização de Técnicas Modernas de controle gerencial pelas empresas maior também seu desempenho.	Relação positiva

Fonte: Elaborado pelo autor.

Apresentados e analisados os dados e discutidos os resultados, segue-se uma compilação das conclusões feitas pela presente pesquisa em relação às empresas da população:

Apenas as forças competitivas “ameaça de novos entrantes”, através do construto Barreiras de Entrada, e “rivalidade entre os concorrentes” contribuem de forma significativa para a formação das Forças Competitivas no setor de atuação das empresas. Assim, a proposição de Porter (1986), que sugere a análise de cinco

forças competitivas de mercado como forma de avaliar o setor de atuação das empresas, não é confirmada.

Há uma importante indicação de que com o aumento dos aspectos desfavoráveis das forças competitivas, como o aumento do poder de negociação dos clientes e/ou a redução das barreiras de entrada, há uma inclinação das empresas do setor a darem maior ênfase à estratégia de custos, assim como o aumento dos aspectos favoráveis das forças competitivas faz com que as empresas deem maior ênfase à estratégia de diferenciação. De forma mais ampla, constata-se uma relação entre ambiente externo e estratégia organizacional, confirmando uma das principais preposições da Teoria da Contingência, assim como certa convergência com os achados de pesquisas da área de Controle Gerencial, como as de Chenhall e Langfield-Smith (1998), Baines e Langfield-Smith (2003), Chenhall (2005), Bhimani e Langfield-Smith (2007), Guerra (2007), Espejo (2008), Junqueira, 2010, Reginato (2010) e Mantovani (2012).

Há uma importante indicação de que o aumento dos aspectos desfavoráveis das forças competitivas impacta na adoção de estruturas organizacionais mais centralizadas, como também o contrário. Verifica-se, assim, a influência do ambiente na definição da estrutura das empresas, confirmando outra importante preposição da Teoria da Contingência, como também certa convergência com as pesquisas de Gordon e Narayanan (1984), Sharma (2002), Baines e Langfield-Smith (2003), Guerra (2007), Espejo (2008), Junqueira, 2010 e Mantovani (2012).

Também há a indicação de que alterações nas prioridades estratégicas das empresas impactam no formato da estrutura organizacional, de forma que a adoção de estratégias mais inclinadas à diferenciação impacta na utilização de estruturas organizacionais mais descentralizadas, e adoção de estratégias mais inclinadas a custos impacta na utilização de estruturas organizacionais mais centralizadas, convergindo, de certa forma, com os achados das pesquisas de Chenhall e Langfield-Smith (1998), Baines e Langfield-Smith (2003) e Guerra (2007).

Há uma moderada indicação de associação entre as Prioridades Estratégicas das empresas e a configuração de seu SCG, de forma que as empresas que adotam estratégias mais inclinadas à diferenciação, investindo mais em pós-venda e serviço ao cliente, estão mais inclinadas à utilização de técnicas modernas de controle gerencial, assim como o distanciamento da estratégia de diferenciação está relacionado à redução na utilização dessas técnicas. Estas constatações corroboram, de certa forma, com os achados da pesquisa de Nanni et al. (1992 apud CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998, p. 246) e Auzair (2011).

Há uma moderada indicação de que empresas que adotam estratégias mais inclinadas à diferenciação e utilizam técnicas modernas de controle gerencial, alcançam melhores desempenhos.

A adoção de estruturas organizacionais mais descentralizadas está relacionada a melhores desempenhos organizacionais, assim como a utilização de técnicas modernas de controle gerencial.

Há a indicação de que a utilização conjunta de estruturas descentralizadas e técnicas modernas de controle, em variados níveis de intensidade, contribui para elevar o desempenho organizacional.

O presente estudo aponta importantes relações entre aspectos significantes para as organizações, como as relações entre ambiente externo e prioridade estratégica, entre ambiente e estrutura organizacional, entre prioridade estratégica e estrutura, entre prioridade estratégica e SCG, entre estrutura e desempenho organizacional, e entre SCG desempenho, além de uma relação indireta entre prioridade estratégica e desempenho.

A confirmação destas relações, em seus variados níveis, contribui para o desenvolvimento e a consolidação e das pesquisas na área de controle gerencial, especialmente no Brasil. Como é comum nas pesquisas científicas, novas questões surgem, demandando outros estudos, sobre óticas, contextos ou métodos semelhantes ou diferentes.

A indicação de tais relações pode contribuir para as empresas, sobretudo nas análises e reflexões sobre como essas relações estão configuradas em cada uma, o

que pode levar a reposicionamentos ou reconfigurações, com vistas a alcançarem melhores desempenhos.

6.2. Sugestões para futuras pesquisas

- Utilizar variáveis moderadoras para analisar as relações entre fatores como estratégia, estrutura, SCG e desempenho, sendo que, para ser realizada pelo PLS-SEM, demandará uma amostra maior à obtida no presente estudo.
- A obtenção de amostras maiores possibilitará o estudo dos dados também através de agrupamentos (clusters);
- Investigar outros aspectos do ambiente e outras abordagens sobre estratégia, estrutura organizacional e controle gerencial.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson Braga de; FREZATTI, Fábio. Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. In: CONGRESSO ANPCONT, 1, 2007a, São Paulo. **Laboratório de pesquisas sobre práticas gerenciais**. São Paulo: USP, 2007. Acesso em: 31 jul. 2012. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/lppg/visitantes.asp?arq=21>>.

_____, Andson Braga de; FREZATTI, Fábio. Sistemas de controle gerencial e contextos do processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7, 2007b, São Paulo. **Anais eletrônicos**...São Paulo: USP, 2007. Acesso em 31 jul. 2012. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/34.pdf>>.

ANTHONY, R. N. GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSOCIAÇÃO Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – ANPAD. 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/busca_resultado.php>. Acesso em: 01 ago. 2012.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

AUZAIR, Sofiah Md. The effect of business strategy and external environment on management control systems: a study of malaysian hotels. **International Journal of Business and Social Science**, v. 02, n. 13, p. 236-244, 2011.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 675-698, 2003.

BERRY, A. J. BROADBENT, J. OTLEY, D. **Management control: theories, issues and performance**. 2 ed. New York: Palgrave Macmillan, 2005.

_____, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D. T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**. v. 41, n. ?, p. 02-20, 2009.

BERTERO, O. C. Nota técnica: teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999, p. 134-136.

BERTUCCI, J. L. de Oliveira. Ambiente, estratégia e performance organizacional no setor industrial e de serviços. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, EAESP/FGV, v. 45, n. 3, p. 10-24, jul./set. 2005.

BHIMANI, Alnnor; LANGFIELD-SMITH, Kim. Structure, formality and importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 3-31, 2007.

BISBE, Josep; BATISTA-FOGUET, Joan-Manuel; CHENHALL, Robert. Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p. 789-820, 2007.

BOURGEOIS. L. J., III. Strategic management and determinism. **Academy of Management Review**, 1984, v. 09, n. 04, p. 586-596, 1984.

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

CARVALHO, Giselle da Silva. **A influência da internacionalização sobre o controle gerencial de uma empresa brasileira: o caso Sabó Ltda.** 2008. 170f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

CHAFFEE, Ellen E. Three Models of Strategy. **The Academy of Management Review**, v. 10, n. 1, p. 89-98, 1985.

CHANDLER JR., Alfred D. Introdução a Strategy and structure: motivos e métodos. In: McCRAW, Thomas K. (Org.). **Alfred Chandler: ensaios para uma teoria histórica da grande empresa.** Rio de Janeiro: Editora Fundação Getúlio Vargas, 1998.

CHENHALL, Robert 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, p. 127-168, 2003.

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

_____, Robert 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**, v. 23, p. 243-264, 1998.

_____, Robert H., MORRIS, Deigan. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. **The Accounting Review**, v. 61, n. 1, p. 16-34, 1986.

COORDENAÇÃO de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES. Disponível em: <<http://www.periodicos.capes.gov.br/>>. Acesso em: 29 jul. 2012.

COVALESKI, M. DIRSMITH, M. SAMUEL, S. Managerial Accounting Research: The contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting**. Vol.8, nº 1, 1996, p. 1-35.

COZBY, P. C. Pesquisa de levantamento: uma metodologia para estimular pessoas a falar sobre si mesmas. In: _____. **Métodos de pesquisa em ciências do comportamento**. São Paulo, Atlas, 2003. Cap. 7, p. 141-170.

CRUZ, Vanessa O. Alves; ROCHA, Wellington. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 01, n. 10, p. 31-52, jul./dez., 2008.

DECHOW, Niels; GRANLUND, Markus; MOURITSEN, Jan. Management control of the complex organization: relationships between management accounting and information technology. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWWOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford: Elsevier, 2007. V. 2.

DONALDSON, L. Teoria da contingência estrutural. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999, p. 105-133.

_____. **The contingency theory of organizations**. London, Foundations for Organizational Science - Sage, 2001.

ESPEJO, Márcia M. dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. 2008. 216 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FARIA, Ana Cristina de; COSTA, Maria de Fátima G. da. **Gestão de Custos Logísticos**. São Paulo: Atlas, 2005.

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

FONSECA, Ana Carolina P. Duarte da. **Percepções de incerteza em um sistema de planejamento e controle**: um estudo etnográfico Brasil-Inglaterra. 1997. 328 f. Tese (Doutorado em Administração) – Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – COPPEAD, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1997.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle Gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GORDON, L. A. NARAYANAN, V. K. Management accounting systems, perceived environment uncertainty and organization structure: an empirical investigation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GREINER, Larry E. Evolution and revolution as organizations grow. **Havard Business Review**, v.50, p.322-329, jul./ago. 1972.

_____. Evolution and revolution as organizations grow. **Havard Business Review**, v. ?, p.01-12, maio/jun. 1998.

GUERRA, Almir R. **Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência**. 2007. 135 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

GUERREIRO, Reinaldo; MERSCHMANN, Elvira Vazquez V.; BIO, Sérgio R. Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. **Rausp-e - Revista de Administração - eletrônica**, v. 01, n. 02, jul./dez., 2008.

HAIR Jr., Joseph F., ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William C. **Análise Multivariada de Dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

_____, Joseph F.; HULT, G. Tomas M.; RINGLE, Christian M.; SARSTEDT, Marko. **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. Los Angeles: SAGE, 2014.

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

HAVE, Steven Ten. **Modelos de gestão: o que são e quando devem ser usados**. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

_____, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. Volume 1. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

_____, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. Volume 2. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

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

_____, Johanna. **Linking management accounting and control systems, strategy, information technology, manufacturing technology and organizational**

performance of the firm in contingency framework. 2008. Doctoral Thesis. Faculty of Economics and Business Administration of the University of Oulu, Finland, 2008.

AS 200 maiores empresas do Espírito Santo. **Instituto Euvaldo Lodi**, Vitória, v.?, n.?, 2011. Anuário.

JUNQUEIRA, Emanuel R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência.** 2010. 147 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

KALLUNKI, Juha-P.; SILVOLA, Hanna. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 62-79, 2008.

KAPLAN, Robert. S.; NORTON, David P. **The Balanced Scorecard: translating strategy into action.** Massachusetts: Harvard Business School Press Boston, 1996(a).

_____, Robert. S.; NORTON, David P. Linking the Balanced Scorecard to Strategy. **California Management Review**, v. 39, p. 53-79, 1996(b).

KATZ, Daniel; KAHN, Robert L. Organização e o conceito de sistema. In: _____. **Psicologia social das organizações.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1978, p. 29-45.

KHANDWALLA, Pradip. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, v. 10, n. 02, p. 275-285, out/1972.

KOTLER, Philip; ARMSTRONG, Gary. **Princípios de Marketing.** 7 ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. Fundamento e abordagem do estudo – Contribuição de uma teoria da contingência das empresas. In: LAWRENCE, P. R., LORSCH, J. W. **As empresas e o ambiente.** Petrópolis: Vozes, 1973, p. 17-39.

LENZ, R.T.; ENGLEDDOW, J. L. Environmental analysis: the applicability of current theory. **Strategic Management Journal**. v. 7. n. 4. p. 329-346. jul/ago. 1986.

LESTER, Donald L.; PARNELL, John A.; CARRAHER, Shawn. Organizational life cycle: a five-stage empirical scale. **The International Journal of Organizational Analysis**. v. 11, n. 04, p. 339-354, 2003.

MANTOVANI, Flávio Roberto. **Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes:** um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência. 2012. 118 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

MILLER, D. Environmental Fit versus Internal Fit. **Organizations Science**, v. 3, n. 2, p. 159-178, 1992.

MINTZBERG, Henry.; WATERS, J. A. Of Strategies, Deliberate and Emergent. **Strategic Management Journal**. v. 6, n. 3, p. 257-272, 1985.

_____. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

_____; LAMPEL, J.; QUINN, J. B.; GHOSHAL, S. **O processo da estratégia**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

_____; AHLSTRAND, B. LAMPEL, J. **Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

MOORES, Ken.; YUEN, Susana. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**. v. 26. p. 351-389. 2001.

MOTTA, Fernando C. Prestes; VASCONCELOS, Isabella G. de. **Teoria Geral da Administração**. 3 ed. rev. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

MÜLLER, Aderbal N.; TELÓ, Admir Roque. Modelos de avaliação de empresas. **Revista da FAE**. v. 06, n. 02, p. 97-112, maio/dez., 2003.

NECYK, George Anthony. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida**. 2008. 187 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

OUCHI, W. G. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. **Management Science**. v. 25, n. 9, p. 833-848, 1979.

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.

PERROW, Charles. Industrial organization: theory and practice (Joan Woodward), Review by: Charles Perrow. **American Sociological Review**. v. 32, n. 2, p. 313-315, 1967.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

_____, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

_____. Como as forças competitivas moldam a estratégia. In: MONTGOMERY, Cynthia A.; PORTER, Michael E. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1998.

REA, L. M.; PARKER, R. A. Projetando questionários eficientes. In: _____ **Metodologia de pesquisa: do planejamento a execução**. São Paulo: pioneira, 2000a. Cap. 2, p. 39-56.

_____. Desenvolvendo perguntas para pesquisas. In: _____ **Metodologia de pesquisa: do planejamento a execução**. São Paulo: Pioneira, 2000b. Cap. 3, p. 57-75.

REGINATO, Luciane. **Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas**. 2010. 369 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

RICHERS, Raimar. Estratégia, Estrutura e Ambiente. **Revista de Administração de Empresas**. v. 21, n. 4, p. 21-32, out/dez.1981.

_____, Raimar. Recordando a infância do marketing brasileiro: um depoimento. **Revista de Administração de Empresas**. v. 34, n. 3, p. 26-40. Mai./jun. 1994.

SCHREYÖGG, G.; STEINMANN, H. Strategic Control: A New Perspective. **Academy of Management Review**. v. 12. n. 1. 1987. p. 91-103.

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

SILVOLA, Hanna. Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm? **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, v. 24, p. 128-138, 2008.

SOUTES, Dione O. **Uma investigação do uso de artefatos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

TOJAL, Eduardo Motta. **Impacto da internacionalização sobre o sistema de controle gerencial de empresas brasileiras gaúchas: um estudo de caso múltiplo entre as empresas de capital aberto Fras-le S/A, Gerdau S/A e Forjas Taurus S/A**. 2011. 149 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

VASCONCELOS, Flávio C.; CYRINO, Álvaro B. Vantagem Competitiva: os modelos teóricos atuais e a convergência entre estratégia e teoria organizacional. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, v. 40, n. 4, p. 20-37, 2000.

WEBER, Max. **The theory of social and economic organization**. Glencoe: The Free Press, 1947.

WOOD Jr., Thomas. Uma nau sem rumo: o planejamento estratégico continua em baixa, mas as empresas estão descobrindo novas formas para direcionar-se. **Carta Capital**, São Paulo, p. 20-25, 26 de junho de 1996.

WOODWARD, Joan. **Organização industrial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1977.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração Estratégica: Conceitos**. São Paulo: Atlas, 2007.

APÊNDICES

APÊNDICE A

CARTA DE APRESENTAÇÃO

Vitória, Julho de 2013,

Prezados Senhores:

Compreender a influência que os fatores contingenciais exercem sobre os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) pode contribuir, indiretamente, para a melhoria do desempenho das empresas locais e nacionais. A presente pesquisa visa desenvolver o campo de conhecimento sobre essa temática, cujas pesquisas no Brasil são ainda muito recentes e em pequeno número, e no estado se apresenta como inédita, conforme buscas realizadas por trabalhos que exploraram tal tema.

Além do objetivo principal de melhor compreender a influência dos fatores contingenciais sobre o desenho dos SCG, este questionário representa a base para desenvolver a Dissertação de Mestrado na Universidade Federal do Espírito Santo, sob orientação do Prof. Dr. Emanuel Junqueira.

Para atingir os objetivos citados, peço sua considerável contribuição para responder ao questionário, bastando acessar o link: *(a ser definido)*. Estima-se um tempo necessário para o preenchimento entre 10 a 15 minutos, sendo assim, solicitamos que planeje o melhor horário para respondê-lo. As respostas serão tratadas de forma consolidada, a fim de manter o sigilo sobre a identidade das empresas e dos respondentes.

No caso de persistir alguma dúvida no preenchimento, ou a necessidade de eventual esclarecimento, peço, por favor, entrar em contato com Eduardo Vieira Dutra pelo e-mail: edudutra79@hotmail.com, ou através do telefone (27) 99790-2636.

Desde já agradecemos pela sua atenção e valiosa contribuição.

Eduardo Vieira Dutra
Mestrando PPGADM

Prof. Dr. Emanuel Junqueira
Professor Orientador PPGADM/UFES

APÊNDICE B

QUESTIONÁRIO

Influências sobre o Desenho dos Sistemas de Controle Gerencial das maiores empresas do estado do Espírito Santo

Atenção! Recomenda-se a leitura do texto abaixo antes de iniciar o preenchimento do questionário.

Prezado(a) colaborador(a)/respondente, sua participação é de extrema importância para o mapeamento do desenho dos Sistemas de Controle Gerencial (SCG) no Espírito Santo e no Brasil, principalmente para a verificação de como o ambiente de atuação e a estratégia das empresas têm influenciado no desenho desses SCG e da estrutura organizacional, e como esses têm influenciado no desempenho da empresa. O tempo médio estimado para responder o questionário é de 10 a 15 minutos. Ao responder, considere as reais práticas e comportamentos da empresa/unidade de negócio, evitando responder com base em um estado almejado ou direcionamento para o futuro.

Considerando que uma vez iniciado o questionário ele deverá ser concluído, solicitamos que planeje o melhor horário para respondê-lo. Em hipótese alguma você ou sua empresa serão identificados. Mais uma vez, **MUITO OBRIGADO!**

Considere as afirmativas abaixo para sua empresa e marque sua opinião na escala que vai de 1 a 7.

ESTRATÉGIA

1) Considerando as **PRIORIDADES ESTRATÉGICAS** da sua empresa, julgue as afirmativas seguintes:

Marque 1 para **DISCORDO PLENAMENTE** e 7 para **CONCORDO PLENAMENTE**.

Investe acima da média da concorrência em propaganda	1	2	3	4	5	6	7
---	---	---	---	---	---	---	---

Dá ênfase acima da média da concorrência em redução dos custos	1	2	3	4	5	6	7
Investe acima da média da concorrência em pesquisa e desenvolvimento	1	2	3	4	5	6	7
Investe acima da média da concorrência em pós-venda e serviço ao cliente	1	2	3	4	5	6	7
Os principais produtos/serviços da sua empresa possuem características que os diferenciam dos seus concorrentes diretos	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: adaptado de Porter (1991, p. 50-55).

FORÇAS COMPETITIVAS

Concorrentes

2) Em relação aos CONCORRENTES da sua empresa, julgue as afirmativas seguintes:

Marque 1 para DISCORDO PLENAMENTE e 7 para CONCORDO PLENAMENTE.

Há muitos concorrentes em condições de disputar o mercado	1	2	3	4	5	6	7
O setor apresenta crescimento lento	1	2	3	4	5	6	7
Os concorrentes trabalham com baixa utilização da capacidade	1	2	3	4	5	6	7
As empresas do setor detêm elevada especialização em suas atividades	1	2	3	4	5	6	7
A estratégia da empresa difere das estratégias de seus principais concorrentes	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: adaptado de Porter (1991, p. 35-37).

Clientes

3) Com relação aos CLIENTES da sua empresa, julgue as afirmativas seguintes:

Marque 1 para DISCORDO PLENAMENTE e 7 para CONCORDO PLENAMENTE.

As vendas da sua empresa estão concentradas em poucos clientes	1	2	3	4	5	6	7
Os produtos/serviços que os principais clientes compram da sua empresa são padronizados (não têm características que os diferenciam)	1	2	3	4	5	6	7

Os custos para os clientes substituírem sua empresa como fornecedora são elevados	1	2	3	4	5	6	7
Há elevada possibilidade dos principais clientes passarem a fabricar o(s) produto(s) ou executar o(s) serviço(s) que adquirem da sua empresa	1	2	3	4	5	6	7
Os clientes conseguem substituir sua empresa com facilidade	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: adaptado de Porter (1991, p. 41-42).

Fornecedores

4) Com relação aos FORNECEDORES da sua empresa, julgue as afirmativas seguintes:

Marque 1 para DISCORDO PLENAMENTE e 7 para CONCORDO PLENAMENTE.

Os principais fornecedores da sua empresa disputam o mercado com poucos concorrentes	1	2	3	4	5	6	7
A sua empresa possui fácil acesso a produtos/serviços que substituem satisfatoriamente os fornecidos pelos principais fornecedores	1	2	3	4	5	6	7
Os produtos/serviços que a empresa adquire dos seus principais fornecedores representam uma parcela significativa das vendas desses fornecedores	1	2	3	4	5	6	7
Os produtos/serviços comprados do principal fornecedor são insumos importantes para o negócio da sua empresa	1	2	3	4	5	6	7
Os custos para substituir os principais fornecedores são elevados	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: adaptado de Porter (1991, p. 43-44).

Produtos/Serviços Substitutos

5) Com relação aos PRODUTOS/SERVIÇOS SUBSTITUTOS aos da sua empresa, julgue as afirmativas seguintes:

Marque 1 para DISCORDO PLENAMENTE e 7 para CONCORDO PLENAMENTE.

Há no mercado produtos/serviços com funcionalidades semelhantes às dos principais produtos/serviços da sua empresa	1	2	3	4	5	6	7
Os concorrentes possuem produtos/serviços que podem substituir os da sua empresa com as mesmas funcionalidades e menores	1	2	3	4	5	6	7

preços							
Os concorrentes possuem produtos/serviços que podem substituir os da sua empresa com melhores funcionalidades e preços semelhantes	1	2	3	4	5	6	7
Os produtos/serviços substitutos aos da sua empresa são produzidos/executados por empresas que detêm altas margens de lucro	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Adaptado de Porter (1991, p. 39-40).

Barreiras de Entrada

6) Com relação às BARREIRAS DE ENTRADA no setor em que sua empresa/unidade de negócio compete, julgue as afirmativas seguintes:

Marque 1 para DISCORDO PLENAMENTE e 7 para CONCORDO PLENAMENTE.

A entrada de novas empresas no setor requer altos investimentos	1	2	3	4	5	6	7
As empresas do setor possuem algum tipo de acesso privilegiado (aos canais de distribuição, matérias-primas, tecnologias ou outros)	1	2	3	4	5	6	7
Os produtos/serviços das empresas do setor são protegidos por patentes	1	2	3	4	5	6	7
Os custos fixos são altos para as empresas do setor	1	2	3	4	5	6	7
As empresas do setor são favorecidas por políticas governamentais (subsídios, licenças, acesso a matérias-primas etc.)	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Adaptado de Porter (1991, p. 25-30).

ESTRUTURA

7) A autoridade tem sido delegada aos gerentes de área nas seguintes decisões:

Marque 1 para DISCORDO PLENAMENTE e 7 para CONCORDO PLENAMENTE.

Desenvolvimento de novos produtos/serviços	1	2	3	4	5	6	7
Contratação e demissão de pessoal	1	2	3	4	5	6	7
Escolha dos investimentos relevantes	1	2	3	4	5	6	7
Alocação de orçamento	1	2	3	4	5	6	7

Decisões de preços	1	2	3	4	5	6	7
--------------------	---	---	---	---	---	---	---

Fonte: Adaptado de Guerra (2007).

8) Em relação à sua empresa pode-se afirmar que:

Marque 1 para DISCORDO PLENAMENTE e 7 para CONCORDO PLENAMENTE.

Os cargos e as funções na empresa são bem descritos e especificados, com critérios de desempenho bem definidos	1	2	3	4	5	6	7
As normas e os procedimentos dos empregados são descritos e detalhados claramente	1	2	3	4	5	6	7
As principais decisões operacionais (compra, venda, produção etc.) são tomadas pela diretoria	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Adaptado de Guerra (2007).

DESEMPENHO

9) Indique A SUA PERCEPÇÃO sobre o desempenho de sua empresa, nos últimos 3 anos, em relação à concorrência:

Marque 1 para MUITO INFERIOR, 4 para IGUAL e 7 para MUITO SUPERIOR.

Vendas/Faturamento	1	2	3	4	5	6	7
Lucro líquido	1	2	3	4	5	6	7
Retorno sobre o investimento – ROI	1	2	3	4	5	6	7
Lançamento de novos produtos	1	2	3	4	5	6	7
Market-share - % de participação no mercado	1	2	3	4	5	6	7
Índice de satisfação dos clientes	1	2	3	4	5	6	7
Retorno sobre o patrimônio líquido	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Adaptado de Junqueira (2010, p. 142).

TÉCNICAS DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

10) As ferramentas de controle gerencial elencadas a seguir auxiliam a empresa ou unidade de negócio a implementar e controlar sua estratégia: Caso possua marque de 1 (possui, mas não tem nenhuma utilidade) até 7 (possui, e é essencial para a empresa/unidade de negócio); ou marque se não possui.

Técnicas de Controle Gerencial								
Planejamento estratégico	0	1	2	3	4	5	6	7
Orçamento	0	1	2	3	4	5	6	7
Custeio por absorção	0	1	2	3	4	5	6	7
Análise da lucratividade do produto	0	1	2	3	4	5	6	7
Lucro residual (EVA)	0	1	2	3	4	5	6	7
Retorno sobre o investimento	0	1	2	3	4	5	6	7
Análise custo-volume-lucro	0	1	2	3	4	5	6	7
Técnicas de pesquisa operacional	0	1	2	3	4	5	6	7
Balanced Scorecard ou outro critério de medidas balanceadas de avaliação de desempenho	0	1	2	3	4	5	6	7
Orçamento baseado em atividades	0	1	2	3	4	5	6	7
Custeio baseado em atividades	0	1	2	3	4	5	6	7
Custo meta/Custo alvo	0	1	2	3	4	5	6	7
Análise da lucratividade do cliente	0	1	2	3	4	5	6	7
Análise do ciclo de vida do produto	0	1	2	3	4	5	6	7
Benchmarking interno	0	1	2	3	4	5	6	7
Custeio variável e/ou direto	0	1	2	3	4	5	6	7
Benchmarking externo	0	1	2	3	4	5	6	7
Demonstrações contábeis básicas adaptadas às demandas dos gestores	0	1	2	3	4	5	6	7

Fonte: Adaptado de: Ferreira e Otley (2006) e Soutes (2006, p. 24).

INFORMAÇÕES SOBRE A EMPRESA E O RESPONDENTE

Fonte: Adaptado de Junqueira (2010).

EMPRESA

1) Nome da empresa: Atenção! Você pode optar por não responder a essa questão. Entretanto, para que suas respostas sejam validadas é fundamental que responda às demais questões. Obrigado!

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

- a) Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões;
- b) Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões;
- c) Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 50 milhões;
- d) Maior que R\$ 50 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões;
- e) Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 200 milhões;
- f) Maior que R\$ 200 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões;
- g) Maior que R\$ 300 milhões.

3) Os estágios do ciclo de vida organizacional podem ser classificados da mesma forma que a classificação feita pela biologia. 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; (vi) 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. Considerando tais aspectos, em que estágio você acredita que sua empresa se encontra? (no caso de controlada, informar a idade do grupo empresarial ou controladora).

- a) **Nascimento/Surgimento** (empresas jovens, dominadas por seus proprietários, com estruturas simples e informais, esforços dos gestores voltados para elaboração de novos produtos, tomada de decisão com um mínimo de informação);
- b) **Crescimento** (as competências distintivas da organização estão estabelecidas e já se atingiu algum sucesso inicial de produto ou mercado, rápido crescimento nas vendas, mais dependente de regras e procedimentos para assegurar eficiência administrativa e organizacional, fortalecimento da estrutura centralizada, maiores esforços para coletar e processar informações para a tomada de decisão, expansão da linha de produtos);
- c) **Maturidade** (estabilização dos níveis de venda e queda dos níveis de inovação, estrutura formal e burocrática, ênfase em eficiência, lucratividade e estratégias que privilegiam a inovação, tomada de decisão centralizada em poucos gestores);
- d) **Renascimento/Renovação** (estruturas divisionalizadas, mercados mais heterogêneos e complexos, estratégias de diversificação e expansão do escopo de produtos, busca de constante crescimento, sistemas de planejamento e controle mais sofisticados);
- e) **Declínio** (diminui a demanda por produtos, baixa taxa de inovação de produtos, lucratividade em queda, gestores mais concentrados na conservação de recursos do que nas preferências dos consumidores, controle concentrado nos níveis mais elevados da organização, processamento da informação se torna mais informal, mercados em decadência).

Fonte: Adaptado de Silvola (2008a; 2008b).

4) Qual é o principal setor de atuação da empresa?

- a) Comércio
- b) Prestação de serviços
- c) Indústria

5) Qual é o principal ramo de atuação de sua empresa?

- a) Alimentação e bebidas
- b) Comércio Atacadista
- c) Comércio Varejista
- d) Automotivo/Concessionárias de veículos
- e) Construção civil
- f) Serviços de Saúde
- g) Serviços Financeiros e Seguros
- h) Serviços de Importação e Exportação
- i) Transporte/Logística
- j) Mineração e siderurgia
- k) Telecomunicações
- l) Outros (favor especificar): _____

RESPONDENTE

6) Qual sua faixa etária?

- a) Menos de 20 anos
- b) De 20 a 30 anos
- c) De 30 a 40 anos
- d) De 40 a 50 anos
- e) De 50 a 60 anos
- f) De 60 a 70 anos
- g) Acima de 70 anos

7) Sexo:

8) Qual seu cargo/função na empresa?

- a) Conselheiro
- b) Contador
- c) Controller
- d) Diretor financeiro
- e) Estagiário
- f) Gerente financeiro
- g) Responsável pela relação com investidores
- h) Presidente
- i) Outros (favor especificar):

Caso queira receber um relatório com os principais resultados da pesquisa, por favor, deixe seu email: _____

MUITO OBRIGADO PELA PARTICIPAÇÃO!