

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM  
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

**LUÍS CLÁUDIO MAGNAGO ANDRADE**

**DETERMINANTES PARA A UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE  
CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: UM ESTUDO  
EMPÍRICO EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS**

**VITÓRIA  
2009**

**LUÍS CLÁUDIO MAGNAGO ANDRADE**

**DETERMINANTES PARA A UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE  
CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: UM ESTUDO  
EMPÍRICO EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Aridelmo José Campanharo Teixeira.

**VITÓRIA**

**2009**

## FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pelo Setor de Processamento Técnico da Biblioteca da FUCAPE

Andrade, Luís Cláudio Magnago.

Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico em entidades sem fins lucrativos. / Luís Cláudio Magnago Andrade. Vitória: FUCAPE, 2009.

93p.

Dissertação – Mestrado.

Inclui bibliografia.

1. Contabilidade gerencial estratégica 2. Estratégia empresarial I.Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças II.Título.

CDD – 657

**LUÍS CLÁUDIO MAGNAGO ANDRADE**

**DETERMINANTES PARA A UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE  
CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: UM ESTUDO  
EMPÍRICO EM ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, linha de pesquisa Administração Estratégica, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante, na área de concentração Administração Estratégica.

Aprovada em 23 de setembro de 2009.

**COMISSÃO EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. ARIDELMO JOSÉ CAMPANHARO TEIXEIRA  
Fucape Business School  
Orientador

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. GRAZIELA FORTUNATO  
Fucape Business School

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. ARACÉLI CRISTINA DE SOUZA FERREIRA  
UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro Santo

Dedico este trabalho especialmente à minha mãe, Mahir, e ao meu pai, Arthur.

À minha querida esposa, Laila Carolina, e ao meu querido filho Gabriel.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, que me protegeu e me iluminou neste difícil caminho.

À minha família, que sempre me apoiou e torceu pelo meu sucesso, em especial às minhas irmãs, Marise, Denise e Jaqueline, à minha mãe, Mahir Magnago Andrade, e a meu pai, Arthur Andrade. Também não poderia deixar de agradecer a nossa “madrinha” Donália, que esteve sempre presente nos momentos de alegria e tristeza.

À minha esposa, Laila Carolina Pontes Pereira, pelos momentos de amor, compreensão e carinho, e ao meu filho, Gabriel Pontes Magnago, que me deu motivos e inspiração para superar mais esta etapa.

Ao meu professor orientador, Aridélmo José Campanharo Teixeira, que acreditou no meu talento e me orientou nesta jornada.

A todos os professores que contribuíram direta e indiretamente na construção de novos conhecimentos e me ajudaram a conquistar novos horizontes, principalmente Arilton Teixeira, Marcelo Sanches, Fábio Moraes, Carlos Carrasco, Fernando Caio, Gabriel Hartung, Paulo Coimbra, Alessandro Broedel, Bruno Aurichio, Annor da Silva, Fernanda Sauerbronn e Valcemiro Nossa.

A todos os amigos de sala, sem exceção, por estarem sempre juntos, com profissionalismo e amizade na superação deste desafio, especialmente à Augusta Isabel Scárdua, Leonardo Pellegrino de Freitas, Redson Malta Mattos e Robson Malacarne, que compartilharam comigo seus momentos de estudos

Aos funcionários da biblioteca da FUCAPE, pelo apoio, educação e disponibilidade sempre que precisei para encontrar as mais difíceis referências.

Às funcionárias da secretaria da FUCAPE que sempre se mostraram prestativas e educadas no atendimento.

A todos os amigos do SENAI em todo o Brasil, em especial os que participaram desta pesquisa e a equipe da UNIGEF-DN, que me incentivaram e contribuíram significativamente para o sucesso deste trabalho.

Ao SENAI-ES, por ter me apoiado financeiramente e ter disponibilizado informações para construção deste projeto.

*“A arte não é uma verdade. A arte é uma mentira que nos ensina a compreender a verdade.”*

Pablo Picasso

*“A vida é uma peça de teatro que não permite ensaios. Por isso, cante, chore, dance, ria e viva intensamente antes que a cortina se feche e a peça termine sem aplausos.”*

Charlie Chaplin



## RESUMO

Este estudo tem por objetivo identificar a intensidade de utilização de práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE) e a influência de algumas das principais variáveis contingenciais (estratégia e tamanho da empresa) que podem explicar o uso destas práticas, enriquecendo, assim, o conhecimento incipiente e fragmentado sobre o assunto no país. A pesquisa foi realizada a partir de uma amostra de vinte e sete empresas do ramo de educação profissional. A metodologia utilizada foi levantamento por meio de um questionário enviado aos responsáveis pelas áreas de planejamento ou contabilidade. Os resultados indicam que “medição integrada do desempenho” e “custeio meta” representam práticas de CGE amplamente utilizadas, seguidas de “*benchmarking*”, “precificação estratégica”, “custeio estratégico” e “avaliação e monitoramento da marca”. Observou-se adoção abaixo da média de algumas práticas relacionadas a custos e a clientes. Todas as práticas de CGE tiveram grande grau de percepção quanto à importância do uso. Para verificar a relação das práticas de CGE com as variáveis contingenciais foi utilizada uma regressão *ordered probit*. Foi revelado que as abordagens estratégicas (padrão, missão e posicionamento) parecem desempenhar um papel contingente na utilização de práticas de CGE, também confirmado para a variável “tamanho da empresa”.

## **ABSTRACT**

The purpose of this study was to identify the intensity of use of Strategic Management Accounting (SMA) techniques and the influence of some major contingency variables (strategy and company size) that can explain the use of these techniques, as a contribution to the rudimentary and fragmented knowledge on the subject in Brazil. The study was conducted in a sample of twenty-seven companies of the professional education sector. The methodology used was based on survey questionnaires, sent to the staff in charge of the planning or accounting area. The results indicate that "Integrated performance measurement" and "target costing" are widely used SMA techniques, followed by "benchmarking", "strategic pricing", "strategic cost management" and "brand valuation". The application of some techniques with cost orientation and techniques with customer's orientation was below average. All SMA techniques had great degree of awareness about the importance of use. To verify the relationship of the SMA techniques with the contingency variables an ordered probit regression was used. It revealed that the strategic approaches (pattern, mission and positioning) seem to play a relevant role in the use of SMA techniques, also confirmed for the variable size of the company.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Sumário das respostas da pesquisa.....	54
Tabela 2 – Formação acadêmica dos respondentes.....	55
Tabela 3 – Tamanho da empresa dos respondentes .....	61
Tabela 4 – Padrão estratégico .....	62
Tabela 5 – Missão estratégica.....	63
Tabela 6 – Posicionamento estratégico .....	63
Tabela 7 – Estatística descritiva da estratégia de negócios.....	64
Tabela 8 – Frequência e Estatística Descritiva do uso de práticas de CGE .....	66
Tabela 9 – Frequência e Estatística Descritiva da percepção quanto ao uso de práticas de CGE .....	68
Tabela 10 – Resultado da regressão <i>probit ordered</i> de práticas de CGE e variáveis contingenciais.....	71

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tipos de Estratégia. ....	33
Figura 2 – Hierarquia da estratégia do negócio.....	34
Figura 3 – Quadro esquemático das estratégias competitivas genéricas de Porter..	36
Figura 4 – Quadro esquemático do Ciclo Adaptativo de Miles e Snow.....	37
Figura 5 – Como a contabilidade facilita o planejamento e controle .....	42
Figura 6 – Modelo da pesquisa. ....	50

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Escolas de pensamento estratégico.....	30
Quadro 2 – Práticas de contabilidade gerencial com orientação estratégica. ....	47
Quadro 3 – Classificação de porte de empresa. ....	52
Quadro 4 – Práticas de contabilidade gerencial.....	88
Quadro 5 – Modalidades de negócios do SENAI em educação profissional.....	91
Quadro 6 – Modalidades de negócios do SENAI em tecnologia (Serviços técnicos e tecnológicos). ....	93

# SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>15</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO.....	15
1.2	PROBLEMA .....	17
1.3	OBJETIVOS .....	19
1.3.1	OBJETIVO GERAL.....	19
1.3.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	19
1.4	RELEVÂNCIA DO TEMA.....	20
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>26</b>
2.1	ESTRATÉGIA EMPRESARIAL .....	26
2.1.1	A EVOLUÇÃO DA ESTRATÉGIA .....	26
2.1.2	CONCEITO DE ESTRATÉGIA .....	27
2.1.3	ESCOLAS DE PENSAMENTO SOBRE FORMULAÇÃO DE ESTRATÉGIAS .....	29
2.1.4	OS CINCO P’S DA ESTRATÉGIA.....	31
2.1.5	AS DIFERENTES ABORDAGENS TEÓRICAS PARA ESTRATÉGIA.....	34
2.1.5.1	AS ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE PORTER.....	35
2.1.5.2	AS ESTRATÉGIAS GENÉRICAS DE MILES E SNOW .....	36
2.1.5.3	A ABORDAGEM ESTRATÉGICA DE GUPTA E GOVINDARAJAN .....	38
2.2	CONTABILIDADE GERENCIAL.....	40
2.3	CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA .....	44
2.4	PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA .....	46
	CAPÍTULO 3.....	48
	CAPÍTULO 3.....	48
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>48</b>
3.1	TIPO DE PESQUISA.....	48
3.2	FORMULAÇÃO DE HIPÓTESES .....	49
3.3	COLETA DE DADOS.....	52
3.4	POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	55
3.5	MÉTODO DE ANÁLISE: <i>ORDERED PROBIT REGRESSION</i> .....	57
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>61</b>
4.1	APRESENTAÇÃO DOS DADOS.....	61
4.2	ADOÇÃO E INTENSIDADE DE USO DE PRÁTICAS DE CGE .....	64
4.3	PERCEPÇÃO QUANTO À ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE CGE .....	67

4.4	FATORES QUE DETERMINAM O USO DE PRÁTICAS DE CGE .....	69
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	73
5.1	CONCLUSÕES .....	73
5.2	LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA NOVAS PESQUISAS .....	75
	REFERÊNCIAS.....	77
	APÊNDICE A – FORMULÁRIO DE PESQUISA.....	82
	FORMAÇÃO ACADÊMICA DO RESPONDENTE.....	86
	ANEXO A – GLOSSÁRIO DOS TERMOS (PRÁTICAS DE CGE) .....	87
	ANEXO B – GLOSSÁRIO DOS TERMOS (NÉGOCIOS DO SENAI).....	89

# Capítulo 1

## 1 INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Desde que foi evidenciado por Simmonds (1981)<sup>1</sup>, o estudo da Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE)<sup>2</sup> tem atraído o interesse de estudiosos para o tema. Nos últimos anos, este interesse tem crescido e já existem livros que incluem a “contabilidade gerencial estratégica” em seus títulos (WARD, 1992; RATNATUNGA et al., 1993; MOORES; BOOTH, 1994; SMITH, 1997; HOQUE, 2006).

Apesar disso, Guilding et al. (2000) afirmam que “[...] a CGE tem recebido pouca atenção fora dos limites da consideração conceitual”<sup>3</sup> e para Cravens e Guilding (2001) “[...] existe pouca evidência empírica que avalia o grau em que práticas de CGE são aplicadas.”<sup>4</sup> Em recente artigo Langfield-Smith (2008) reconhece que o termo CGE não é amplamente entendido e práticas de CGE não têm sido amplamente adotadas.

Estudos empíricos anteriores (GUILDING et al., 2000; CRAVES; GUILDING, 2001; GRZESZESZYN; FERREIRA, 2004; CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2007; CADEZ; GUILDING, 2008) verificaram a aplicação de práticas de CGE nas empresas e a percepção dos profissionais quanto à relevância destas práticas para apoiar a estratégia empresarial.

---

<sup>1</sup> “Simmonds é geralmente reconhecido como o pai da Contabilidade Gerencial Estratégica (SMA) por ele ter sido o primeiro a cunhar o termo” (GUILDING et al., 2000).

<sup>2</sup> Contabilidade Gerencial Estratégica neste estudo é baseada no conceito de Simmonds (1981), que afirma ser o fornecimento e análise dos dados de uma empresa, de seus clientes e de seus concorrentes, para a utilização no desenvolvimento e acompanhamento da estratégia empresarial.

<sup>3</sup> “[...] SMA has received little attention beyond the confines of conceptual consideration” (GUILDING et al., 2000).

<sup>4</sup> “[...] there exists little empirical evidence appraising the degree to which individual SMA practices are applied” (CRAVENS; GUILDING, 2001).



Guilding et al. (2000) identificaram doze práticas de CGE e verificaram sua utilização em 314 grandes empresas na Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos, tendo encontrado pouca utilização na maioria das práticas avaliadas, apesar das empresas reconhecerem potencial benéfico na sua utilização. Guilding et al. (2000) constataram pouca utilização do termo CGE pelos respondentes.

Cravens e Guilding (2001) realizaram uma pesquisa em 120 empresas dentre as maiores empresas americanas buscando identificar o grau de utilização e percepção de quinze práticas de CGE e explorar a sua associação com dimensões da estratégia competitiva e percepção do desempenho organizacional. Os resultados mostraram uma média de utilização para seis práticas e uma relação positiva com as subdimensões de estratégia competitiva utilizadas no estudo e com o desempenho das organizações.

Comparando os resultados de Guilding et al. (2000), Grzeszeszyn e Ferreira (2004) verificaram a utilização de práticas de CGE em 19 médias e grandes empresas do sul e sudeste no Brasil, constatando uma compreensão do significado do termo 'contabilidade gerencial estratégica' associado a um uso menos intenso de práticas e uma média de utilização superior a do estudo de Guilding et al. (2000).

Outra pesquisa empírica foi realizada por Cadez e Guilding (2007) em 193 grandes empresas eslovenas de diferentes setores. O estudo avaliou a utilização de dezesseis práticas de CGE em comparação aos resultados de empresas australianas apresentados no estudo de Guilding et al. (2000). Cadez e Guilding (2007) encontraram uma média de utilização de práticas de CGE variada em relação ao estudo de Guilding et al. (2000).

Cinquini e Tenucci (2006) investigaram a frequência de utilização de quatorze práticas de CGE em 215 médias e grandes empresas italianas,

identificando uma média significativa do uso. Nesse estudo, os autores evoluem na identificação de fatores que podem influenciar o uso de práticas de CGE com base na teoria da contingência. A investigação permitiu verificar que a missão estratégica e o posicionamento estratégico parecem ser relevantes para determinar a utilização de práticas de CGE.

Em outro estudo, Cadez e Guilding (2008) pesquisaram 193 empresas eslovenas para avaliar se estratégia e tamanho da empresa influenciam a escolha de práticas de CGE. Cadez e Guilding (2008) avançam na avaliação de que a escolha de práticas de CGE possa proporcionar um melhor desempenho. O resultado da pesquisa mostrou que a aplicação de práticas de CGE afeta positivamente o desempenho e também identificaram potencial relacionamento entre a estratégia e o tamanho da empresa.

## 1.2 PROBLEMA

Pesquisa realizada em periódicos brasileiros<sup>5</sup> constata a pouca utilização do termo 'contabilidade gerencial estratégica' nas publicações. No artigo encontrado sobre o tema, Grzeszeszyn e Ferreira (2004) buscaram identificar se a média de utilização de práticas de CGE no Brasil poderia ser menor do que em países mais desenvolvidos. Apesar disso, Cadez e Guilding, (2007) afirmam que: "Parece provável que diferenças sistemáticas entre as economias e as culturas dos países contribuem para um uso diferencial da CGE"<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> O autor realizou pesquisa visando encontrar estudos empíricos abordando o tema 'contabilidade gerencial estratégica' nos principais periódicos brasileiros publicados no período de 2000 a 2008.

<sup>6</sup> "It appears likely that systematic differences between the economies and culture of countries contribute to differential use of SMA" (CADEZ; GUILDING, 2007).

Outra questão que vem sendo abordada na pesquisa de contabilidade gerencial é a influência de variáveis contingenciais que possam induzir à adoção de determinada prática por parte das empresas. A partir da consideração de que estratégia é uma variável contingencial, estudos buscaram verificar se existe ligação do uso de determinada abordagem estratégica<sup>7</sup> com os elementos de um sistema de controle gerencial (CHENNHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; BOUWENS; ABERNETHY, 2000; GOVINDARAJAN, 1988; GOVINDARAJAN; FISHER, 1990; SIMONS, 1987).

Dentre as abordagens de estratégias empresariais mais aceitas e utilizadas na maioria das pesquisas empíricas (LANGFIELD-SMITH, 2007; CADEZ; GUILDING, 2008; CINQUINI; TENUCCI, 2006) estão aquelas estabelecidas por Miles e Snow (1978), Porter (1986) e Gupta e Govindarajan (1984).

Na mesma linha dos trabalhos empíricos anteriores (GUILDING et al., 2000; CRAVES; GUILDING, 2001; GRZESZEZESZYN; FERREIRA, 2004; CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2007; CADEZ; GUILDING, 2008), o presente estudo visa contribuir para o debate em torno das práticas de CGE e os fatores que afetam a sua utilização, abordando duas questões principais. A primeira será identificar a extensão da utilização das práticas de CGE em empresas no Brasil, fornecendo uma descrição e intensidade do uso de um conjunto de práticas de CGE.

Em segundo lugar, investigar a influência de algumas das principais variáveis (tamanho da empresa e estratégia) que podem explicar o uso de práticas de CGE.

Para realizar este estudo, buscou-se encontrar empresas de um mesmo ramo de atuação, que tivessem uma representatividade nacional. A escolha recaiu sobre o

---

<sup>7</sup> Neste estudo, o autor define “abordagem estratégica” como um modelo conceitual de estratégia empresarial, reconhecido pela comunidade acadêmica como uma estrutura que classifica formas de agir estrategicamente.

Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI)<sup>8</sup>, representado em cada Estado da Federação por Departamentos Regionais<sup>9</sup>, que atuam dentro de uma mesma governança, mas que possuem estratégias, tamanhos e desempenhos diferentes.

Portanto o estudo procura investigar a seguinte questão:

**Quais são as determinantes que influenciam a utilização de práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica pelos Departamentos Regionais do SENAI?**

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral dessa pesquisa é investigar se a escolha de uma abordagem estratégica ou o tamanho da empresa determinam a adoção de práticas de contabilidade gerencial estratégica nas unidades regionais do SENAI.

### 1.3.2 Objetivos específicos

Para o atendimento do objetivo geral do presente estudo tem-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar a estratégia utilizada por cada empresa, com base nas abordagens definidas por Miles e Snow (1978), Porter (1986) e Gupta e Govindarajan (1984).

---

<sup>8</sup> O Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) é um sistema nacional privado de formação profissional para a indústria.

<sup>9</sup> Os Departamentos Regionais são as unidades estaduais responsáveis pela execução dos produtos e serviços oferecidos pelo SENAI.

- Medir o nível de utilização e a percepção da importância da utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica (GUILDING et al.,2000; CRAVES; GUILDING, 2001; GRZESZESZYN; FERREIRA, 2004; CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2007; CADEZ; GUILDING, 2008) segundo a percepção dos profissionais pesquisados.
- Investigar se tamanho da empresa também determina a adoção de práticas de CGE.

#### 1.4 RELEVÂNCIA DO TEMA

Alguns trabalhos evidenciam, na prática, o interesse cada vez maior de investigar os Sistemas de Controle Gerencial (SCG). Pesquisas empíricas e estudos de caso discutem cada vez mais a natureza contingencial dos SCG, principalmente a sua relação com as diferentes abordagens estratégicas (SIMONS, 1987; CHENHALL; LANFIELD-SMITH, 1998; AGUIAR; FREZZATI, 2007).

Para Cravens e Guilding (2001) “[...] a escassez de investigação empírica referindo-se ao uso das práticas de contabilidade gerencial orientada para a estratégia é surpreendente”<sup>10</sup>. Para os autores, algumas pesquisas contingenciais têm sido conduzidas apenas no nível de uma determinada prática de contabilidade gerencial.

Na sua pesquisa, Simons (1987) analisou as diferenças dos atributos do sistema de controle contábil entre dois grupos de empresas com estratégias distintas. No trabalho, o autor observa evidências da existência de “[...] uma relação entre os

---

<sup>10</sup> “[...] *the paucity of empirical research concerned with the use of strategically-oriented management accounting techniques is surprising*” (CRAVENS; GUILDING, 2001).

sistemas de controle contábil, estratégia de negócios e desempenho da empresa”<sup>11</sup> (SIMONS, 1987), constatando a existência de práticas de contabilidade gerencial com orientação estratégica.

Chenhall e Langfield-Smith (1998) estudaram um conjunto de práticas de gestão e de contabilidade gerencial com orientação estratégica. Esse conjunto poderia melhorar o desempenho das organizações recorrendo a um método que analisa uma gama de variáveis combinadas, dentre elas a estratégia e práticas de contabilidade gerencial.

Com o aumento no interesse em pesquisar se práticas de contabilidade gerencial podem ser influenciadas pelo processo de estratégia, estudos buscaram conhecer quais práticas de contabilidade gerencial possuem essencialmente uma orientação estratégica (GUILDING et al., 2000; LANGFIELD-SMITH, 2007).

Pesquisa realizada por Guilding et al. (2000) possibilitou identificar um conjunto de doze práticas de contabilidade gerencial com orientação estratégica, confirmadas a partir de estudos anteriores. As doze práticas, que foram intituladas pelos autores de ‘práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica’, são: custeio dos atributos; avaliação e monitoramento da marca; orçamento do valor da marca; avaliação dos custos dos concorrentes; monitoramento da posição competitiva; avaliação das demonstrações financeiras dos concorrentes; custeio do ciclo de vida; custeio da qualidade; custeio estratégico; precificação estratégica; custeio meta e custeio cadeia de valor.

Guilding et al. (2000) fizeram o estudo comparativo da aplicação das doze práticas de CGE nos Estados Unidos, Reino Unido e Nova Zelândia, o que

---

<sup>11</sup> “[...] *a relationship between accounting control systems, business strategy and firm performance*” (SIMONS, 1987).

possibilitou identificar uma ampla gama de práticas sendo utilizadas de forma bastante semelhante nestes países, sendo contabilidade do concorrente e precificação estratégica as mais utilizadas. A maior parte das práticas não é amplamente utilizada, apesar de existir uma percepção dos pesquisados quanto à importância da sua utilização. Outra constatação encontrada por Guilding et al. (2000) é que: “Parece haver insignificante utilização do termo ‘contabilidade gerencial estratégica’ nas organizações e contadores têm uma limitada compreensão do que significa o termo”<sup>12</sup>.

Esse estudo tem sido utilizado como referencial para novas pesquisas (CRAVES; GUILDING, 2001; GRZESZESZYN; FERREIRA, 2004; CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2007; CADEZ; GUILDING, 2008), que, além de investigar a adoção e a percepção do uso de práticas de CGE, também avaliam a existência de uma relação com determinadas abordagens estratégicas e desempenho organizacional.

Cravens e Guilding (2001) realizaram uma pesquisa em 120 dentre as maiores empresas americanas para identificar o grau de utilização e percepção de quinze práticas de CGE e explorar a sua associação com dimensões da estratégia competitiva e percepção do desempenho organizacional. Os autores identificaram que: “A média de pontuação de utilização igual ou acima do ponto médio da escala é evidente para seis das quinze práticas pesquisadas. A mesma classificação é evidente no que diz respeito à percepção da utilidade das práticas”<sup>13</sup>. Cravens e Guilding (2001) também encontraram uma relação positiva na utilização de um

---

<sup>12</sup> “There appears to be negligible use of the term ‘strategic management accounting’ in organizations and practising accountants have a limited appreciation of what the term means” (GUILDING et al., 2000).

<sup>13</sup> “Mean usage scores at or above the midpoint of the scale are evident for six of the fifteen practices. A similar ranking is evident with respect to the perceived usefulness of the practices” (CRAVENS; GUILDING, 2001).

conjunto médio de práticas de CGE e as subdimensões de estratégia competitiva utilizadas no estudo (pesquisa e desenvolvimento, qualidade do produto, tecnologia do produto, grupo de produtos, qualidade dos serviços, nível de preço, nível de publicidade e cobertura de mercado). Também foi encontrada relação significativa com o desempenho das organizações.

Grzeszezeszyn e Ferreira (2004) realizaram estudo no Brasil com o objetivo de “[...] medir o uso e o mérito de determinadas práticas de contabilidade gerencial, bem como a compreensão e o uso do termo ‘contabilidade gerencial estratégica’, segundo a percepção dos profissionais das maiores empresas da Região Sul e Sudeste [...]” e comparar seus resultados com os apresentados por Guilding et al. (2000). Os autores pesquisaram 19 médias e grandes empresas e identificaram que existe uma considerável incidência do uso de práticas de CGE por parte das empresas pesquisadas, e constataram que as medianas para o mérito das práticas foram maiores que para o uso das práticas. Grzeszezeszyn e Ferreira (2004) também identificaram que algumas práticas possuem medianas maiores do que aquelas apresentadas em Guilding et al. (2000) e não conseguiram verificar uma relação positiva do uso de práticas de CGE com o tamanho da empresa.

Ampliando a pesquisa de práticas de CGE, numa abordagem contingencial, Cinquini e Tenucci (2006) buscaram identificar o nível de adoção de quatorze práticas de CGE em 215 médias e grandes empresas italianas e a correlação entre a adoção das práticas tanto com o tamanho da empresa quanto com a estratégia competitiva (divididas em padrão, missão e posicionamento). Os autores concluíram que algumas práticas são mais utilizadas pelas empresas (custeio dos atributos, contabilidade do consumidor, preço estratégico e monitoramento da posição competitiva) e “[...] apenas posicionamento estratégico, e, fracamente, missão



estratégica, parecem desempenhar um papel contingente na utilização de práticas de CGE”<sup>14</sup> (CINQUINI; TENUCCI, 2006).

Outra pesquisa comparativa com resultados obtidos por Guilding et al. (2000) foi conduzida por Cadez e Guilding (2007), que abordaram 193 grandes empresas eslovenas de diferentes setores, avaliando o nível de utilização de dezesseis práticas de CGE. A comparação foi realizada com os resultados das empresas da Nova Zelândia, por considerarem similares as economias de ambos os países.

Cadez e Guilding (2007) encontraram que nove práticas são mais amplamente utilizadas, sendo as mais populares aquelas com foco no concorrente. Também encontraram que as práticas com orientação em custos são aplicadas mais amplamente em empresas eslovenas do que em empresas da Nova Zelândia; e, ainda, que as práticas de CGE com orientação ao cliente são menos populares na Eslovênia. Os autores também identificaram que algumas práticas que são mais populares em um país são menos utilizadas no outro, e vice-versa.

Por fim, o estudo mais atual encontrado na pesquisa foi o de Cadez e Guilding (2008) que analisou em 193 empresas eslovenas o nível de utilização de dezesseis práticas de CGE, bem como se características contingenciais (estratégia de negócios – prospectora e defensora, orientação para formulação de estratégia deliberada, orientação para o mercado, tamanho da empresa e desempenho) afetam a sua adoção. Os autores encontraram associação positiva em todas as hipóteses formuladas, concluindo que o uso de práticas de CGE está relacionado às características contingenciais utilizadas no estudo. Assim, “os resultados fornecem

---

<sup>14</sup> “[...] *only strategic positioning and, weakly, strategic mission seem to play a contingent role in SMA technique usage*” (CINQUINI; TENUCCI, 2006).

suporte para a aplicação da teoria da contingência no desenho de um sistema contábil” (CADEZ; GUILDING, 2008).

No Brasil, apenas o estudo empírico de Grzeszezszyn e Ferreira (2004) foi encontrado. Os autores afirmam que reproduzir estudos de práticas de CGE “[...] direcionados especificamente para setores econômicos respaldará conclusão mais acurada a respeito do uso das práticas de contabilidade gerencial estratégica, dada a similaridade das atividades das empresas” (GRZESZEZESZYN; FERREIRA, 2004).

Assim, o presente estudo buscou realizar uma pesquisa em um setor econômico específico, de forma a enriquecer o debate sobre a adoção de práticas de CGE, principalmente no Brasil, onde a pesquisa sobre o assunto é incipiente, e verificar possíveis causas que possam vir a determinar a sua adoção, principalmente no que diz respeito aos tipos de abordagem estratégica utilizados pelas empresas.

## Capítulo 2

### 2 REFERENCIAL TEÓRICO

#### 2.1 ESTRATÉGIA EMPRESARIAL

##### 2.1.1 A evolução da estratégia

O conceito de estratégia é muito antigo. Numa visão etimológica, Oliveira (2003) explica que a palavra estratégia vem do grego *stratègós*, que significa “general”. Segundo o dicionário Michaelis (WEISZFLOG, 2000, p.20), estratégia é: “Arte de conceber operações de guerra em planos de conjunto” e “Arte de dirigir coisas complexas”. Os generais gregos eficazes tinham de liderar exércitos, ganhar e manter territórios, proteger suas cidades contra invasores, destruir inimigos. Cada tipo de situação exigia um posicionamento diferente, utilização de recursos diferentes e habilidades distintas.

Estas ações se traduzem em um composto de planejamento e tomada de decisão, conjunto que forma a base do que se conhece como plano estratégico.

Na área de gestão de empresas, a palavra (estratégia) foi usada pela primeira vez em 1947, por Von Neumann e Morgenstern, em um livro sobre a teoria dos jogos. A partir daí, o assunto começou a ser desenvolvido por diversos autores, principalmente em nível acadêmico. Somente na década de 70, contudo, foi que o uso dos conceitos estratégicos pelas empresas assumiu maior vulto, com o surgimento do conceito de segmentação de empresas em negócios e com a criação das Unidades Estratégicas de Negócios (LEITÃO, 1996, p. 56).

No entanto, segundo Whittington (2002), os primeiros sinais de trabalhos de estratégia de negócios emergiram na década de 60 com Alfred Chandler, Igor Ansoff e Alfred Sloan. Em relação à estratégia de negócio, estes autores “[...] estabeleceram as características principais numa abordagem clássica: o apego à

análise racional, o distanciamento entre a concepção, execução e o compromisso com a maximização do lucro” (WHITTINGTON, 2002. p. 13).

Segundo Vasconcelos (2001, p. 1) “a estratégia empresarial é uma disciplina jovem.” Para o autor, nos últimos 40 anos o estudo da estratégia tornou-se bastante dinâmico e complexo, ocorrendo numerosas e diversificadas tendências, muitas vezes contraditórias entre si.

### **2.1.2 Conceito de estratégia**

Na literatura sobre estratégia é encontrada uma grande variedade de definições de estratégia, algumas diferentes e outras complementares entre si. Mintzberg (1978, p. 935) afirma que: “O termo estratégia tem sido definido de diversas maneiras, mas quase sempre com um tema comum, o de um conjunto de conscientes orientações ponderadas que determinam decisões para o futuro”<sup>15</sup>. Estratégia sugere o deslocamento de uma organização a partir de sua posição atual para uma posição futura desejável, mas incerta.

Segundo Mintzberg et al. (2000, p.21), pode ser que não haja uma definição simples de estratégia, mas existem hoje algumas áreas gerais de concordância a respeito da natureza da estratégia. Simons (1999, p. 27) afirma que: “Entender as diferentes visões de estratégia é essencial para mensurar o desempenho e mais tarde desenvolver práticas de controle”<sup>16</sup>.

A estratégia refere-se globalmente às prioridades que se planeja seguir para realizar a missão e atingir a visão da organização, e é a forma de operacionalizar os

---

<sup>15</sup> “The term strategy has been defined in a variety of ways, but almost always with a common theme, that of a deliberate conscious set of guidelines that determines decisions into the future” (MINTZBERG, 1978, p. 935).

<sup>16</sup> “Understanding these different views of strategy will be essential to the performance measurement and control techniques developed later” (SIMONS, 1999, P. 27).

objetivos estabelecidos. Por isso a formulação e a escolha de estratégias são aspectos fundamentais para a competitividade de uma organização. Segundo Campos (1996, p. 304) estratégia é: “Ação de longo e médio prazos necessária para se atingir a visão. Caminho a ser seguido pela organização para garantir a sua sobrevivência em longo prazo”.

Para Ansoff (1991, p.95): “Estratégia é um dos vários conjuntos de regras de decisão para orientar o comportamento de uma organização”.

Estratégia é definida como um caminho, ou maneira, ou ação formulada e adequada para alcançar, preferencialmente, de maneira diferenciada, os desafios e objetivos estabelecidos, no melhor posicionamento da empresa perante seu ambiente (OLIVEIRA, 2003, P. 194).

Dessa forma, o estabelecimento de estratégia e o sucesso de sua implementação estão relacionados à precisão da percepção do ambiente e ao conhecimento da estrutura e capacidade de resposta que a organização possui para se adaptar neste ambiente.

Na prática, contudo, observamos que não existem duas organizações que pensem sobre estratégia da mesma maneira. Algumas descrevem a estratégia por meio de seus planos financeiros para aumento de receita e do lucro; outras, com base em seus produtos e serviços; outras, em função dos clientes almejados; outras, sob o ponto de vista de qualidade e processos; e ainda outras, sob a perspectiva de recursos humanos, ou aprendizado (KAPLAN, 2004, p. 5).

Segundo Simons (1999, p.6) “estratégia de negócio refere-se à maneira como uma empresa cria valor para consumidores e diferenciação dos competidores no mercado. Estratégia necessariamente envolve decisões sobre como a empresa irá competir e que tipos de oportunidades os empregados deverão ser encorajados a explorar”<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> “*Business strategy refers to how a company creates value for customers and differentiates itself from competitors in the marketplace. Strategy necessarily involves decisions about how a company will compete and what types of opportunities employees should be encouraged to exploit*” (SIMONS, 1999, p. 6).

Estratégia é a criação de uma posição única e valiosa, envolvendo um conjunto diferenciado de atividades. Se existisse uma única posição ideal, não haveria necessidade de estratégia. As companhias enfrentariam apenas um simples imperativo - ganhar a corrida por descobri-la e apropriar-se dela. A essência do posicionamento estratégico é escolher atividades que são diferentes daquelas dos rivais. Se o mesmo conjunto de atividades fosse melhor para produzir todas as variedades, atender todas as necessidades e acessar todos os clientes, as companhias poderiam ser facilmente trocadas uma pela outra e a eficiência operacional iria determinar o desempenho<sup>18</sup> (PORTER, 1996, p.68).

Precisão na construção da estratégia não garante o sucesso da organização.

“A estratégia não é o único fator determinante no sucesso ou fracasso de uma empresa; a competência de sua cúpula administrativa é tão importante quanto a sua estratégia” (OLIVEIRA, 2003, p. 198). É necessário que os gestores tenham uma visão clara da realidade para adaptarem suas decisões de acordo com o ambiente, baseados em um processo de controle e monitoramento deste.

A estratégia da empresa consiste do conjunto de mudanças competitivas e abordagens comerciais que os gerentes executam para atingir o melhor desempenho da empresa. A estratégia, em verdade, é o planejamento do jogo de gerência para reforçar a posição da organização no mercado, promover a satisfação dos clientes e atingir os objetivos de desempenho (THOMPSON; STRICKLAND, 2000, p.1).

O objetivo central é criar competência interna para ação no ambiente, visando adaptação e crescimento do sistema organizacional, permitindo que a empresa se mantenha competitiva no mercado.

### **2.1.3 Escolas de pensamento sobre formulação de estratégias**

O estudo da estratégia é relativamente novo. Conforme Ghemawat (2000, p. 16), muito pouco se produziu em termos de pensamento e comportamento

---

<sup>18</sup> “Strategy is the creation of a unique and valuable position, involving a different set of activities. If there were only one ideal position, there would be no need for strategy. Companies would face a simple imperative – win the race to discover and preempt it. The essence of strategic positioning is to choose activities that are different from rivals. If the same set of activities were best to produce all varieties, meet all needs, and access all customers, companies could easily shift among them and operational effectiveness would determine performance” (PORTER, 1996, p.68).

estratégico entre o século XVIII e XIX (Primeira Revolução Industrial). A emergência da estratégia começou a aumentar a partir da segunda metade do século XIX (Segunda Revolução Industrial).

Estudos apresentados por Mintzberg e Lampel (1999) e Mintzberg et al. (2000) descrevem que a literatura sobre estratégia evoluiu com o surgimento das escolas de estratégia, a partir dos anos 60. Na revisão de grande volume de literatura realizada pelos autores emergem dez idéias distintas a respeito de estratégia, a maioria das quais se refletem na prática gerencial.

As dez escolas de pensamento estratégico representam fundamentalmente diferentes processos de construção da estratégia ou diferentes partes do mesmo processo, como pode ser verificado no Quadro 1.

<b>ESCOLA</b>	<b>VISÃO</b>
<b>Design</b>	formulação da estratégia como um processo de <b>concepção</b>
<b>Planejamento</b>	formulação da estratégia como um processo <b>formal</b>
<b>Posicionamento</b>	formulação da estratégia como um processo <b>analítico</b>
<b>Empreendedora</b>	formulação da estratégia como um processo <b>visionário</b>
<b>Cognitiva</b>	formulação da estratégia como um processo <b>mental</b>
<b>Aprendizado</b>	formulação da estratégia como um processo <b>emergente</b>
<b>Poder</b>	formulação da estratégia como um processo <b>de negociação</b>
<b>Cultural</b>	formulação da estratégia como um processo <b>coletivo</b>
<b>Ambiental</b>	formulação da estratégia como um processo <b>reativo</b>
<b>Configuração</b>	formulação da estratégia como um processo <b>de transformação</b>

Quadro 1 – Escolas de pensamento estratégico.

Fonte: Mintzberg et al. (2000).

Nota: Adaptado pelo autor.

Considerando as dez escolas de estratégia, pode-se identificar variadas relações entre elas, apesar de cada uma das escolas terem suas preferências e percepções.

#### **2.1.4 Os cinco P's da estratégia**

Como mencionado, há muitas definições de estratégia e cada estudioso segue certas linhas de pensamento relacionado às escolas de estratégia. A relevância na aplicação da estratégia nas organizações e o aumento de trabalhos realizados sobre o assunto ampliaram o entendimento de seus conceitos.

Alguns autores analisam a estratégia sob quatro diferentes ângulos: estratégia como perspectiva, como posição, como plano e como um padrão de ação (SIMONS, 1999; MINTZBERG et al., 2000).

A visão da estratégia como perspectiva está relacionada à missão. É o ponto inicial de qualquer análise para formulação e implementação da estratégia. Missão é o propósito de uma organização, à razão de ser de sua existência (HUNGER; WHEELLEN, 2002, p. 10).

O ângulo da estratégia como posição se relaciona com a escolha de como competir. Segundo Simons (1999, p. 29), para se posicionar no mercado a empresa deve responder a duas questões. “(1) Como podemos criar valor para os consumidores? (2) Como podemos diferenciar os nossos produtos e serviços daqueles dos nossos competidores?”<sup>19</sup> Para Porter (1986), a empresa pode definir estratégias para se posicionar no mercado. Nesse ponto, a organização deve analisar se tem recursos para assumir a estratégia escolhida.

---

<sup>19</sup> “(1) *How do we create value for our customers? and (2) how do we differentiate our products and services from those of our competitors?*” (SIMONS, 1999, p.29).



Outro ângulo estabelecido por Simons (1999, p. 32) é a estratégia como plano, onde

[...] a preparação de planos e metas formais de desempenho representa o meio pelo qual os gerentes (a) comunicam a estratégia de negócios para a organização e (b) coordenam os recursos internos para assegurar que a estratégia poderá ser realizada. [...] Metas, como refletidas em planos de lucros e de operação, são os fins ou os resultados que o gerenciamento visa alcançar na implementação da estratégia do negócio.<sup>20</sup>

As organizações desenvolvem planos para o futuro e também extraem padrões de seu passado. Pode-se chamar uma de estratégia pretendida e a outra de estratégia realizada (MINTZBERG et al., 2000, p. 18). A estratégia como plano pode ser definida como estratégia pretendida, sendo aquela que define planos para o futuro.

Na Figura 1 pode-se entender como surgem os tipos de estratégia. Uma estratégia pretendida plenamente realizada chama-se de estratégia deliberada. Se a estratégia não é colocada em prática, então tem-se uma estratégia não-realizada. Mas uma estratégia emergente pode surgir sem ter sido prevista no plano da empresa. As estratégias realizadas são padrões que permitem um aprendizado estratégico para a construção de um novo plano.

---

<sup>20</sup> “[...] *the preparation of plans and goals represents the formal means by which managers (a) communicate a business’s strategy to the organization and (b) coordinate the internal resources to ensure that the strategy can be achieved. [...] Goals, as reflect in profit plans and operations plans, are the ends or results that management desires to achieve in implementing the business strategy*” (SIMONS, 1999, p.32).



Figura 1 – Tipos de Estrat\u00e9gia.

Fonte: Mintzberg et al. (2000, p. 29).

Nota: Adaptada pelo autor.

Ainda no entendimento de Simons (1999, p. 34-36), o \u00faltimo \u00e2ngulo analisado \u00e9 estrat\u00e9gia como padr\u00e3o de a\u00e7\u00e3o, que pode ser modificado com o surgimento de estrat\u00e9gias emergentes, utilizando *feedback* de planos experimentados e novas id\u00e9ias que permitam o aprendizado organizacional e o realinhamento da estrat\u00e9gia. Esta estrat\u00e9gia pode ser definida como estrat\u00e9gia realizada, que extrai padr\u00e3os do que foi executado.

Estes quatro diferentes \u00e2ngulos s\u00e3o ilustrados na Figura 2, relacionados numa estrutura hier\u00e1rquica da estrat\u00e9gia do neg\u00f3cio.

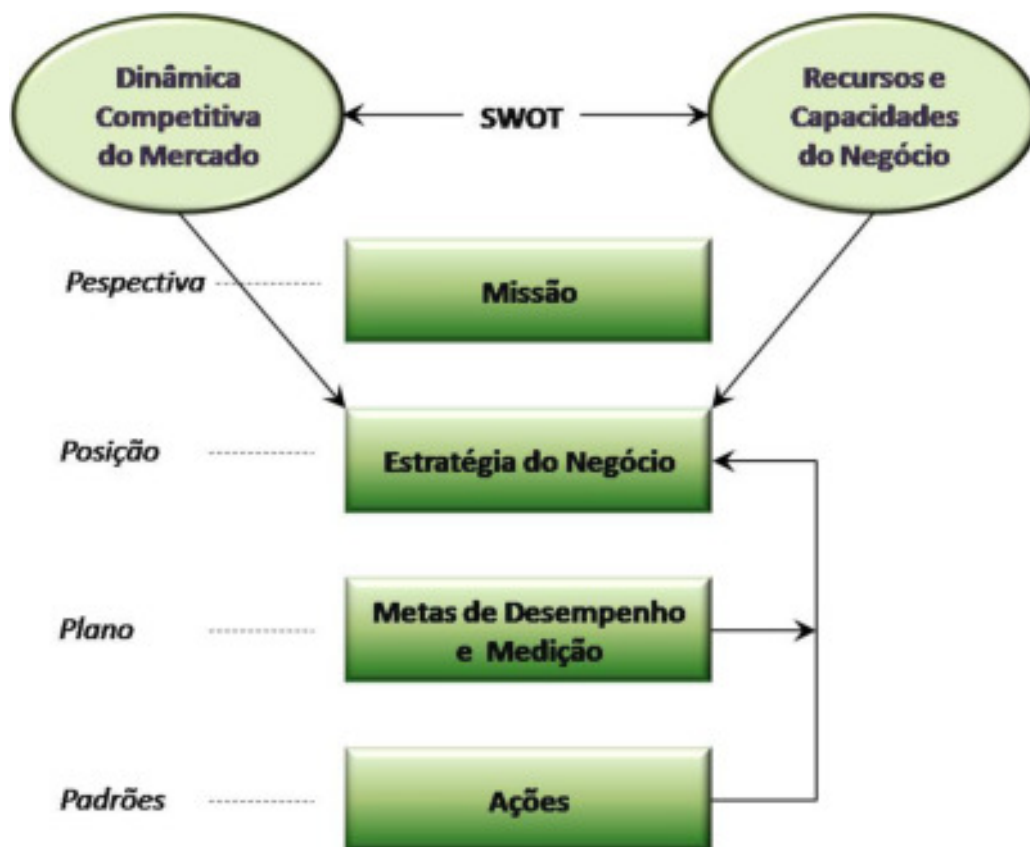


Figura 2 – Hierarquia da estratégia do negócio.

Fonte: Simons (1999, p. 18).

Nota: Adaptada pelo autor.

A estrutura hierárquica apresentada na Figura 2 permite visualizar a relação esquemática dos diferentes ângulos da estratégia de negócios.

### 2.1.5 As diferentes abordagens teóricas para estratégia

Assim como diversos conceitos são apresentados na literatura, várias abordagens sobre estratégia são empregados. Apresentam-se a seguir as abordagens mais utilizadas em trabalhos empíricos (LANGFIELD-SMITH, 2007; CADEZ; GUILDING, 2008; CINQUINI; TENUCCI, 2006; ALMEIDA, 1999; GIMENEZ et al., 1999).

### 2.1.5.1 As estratégias genéricas de Porter

Porter (1986) definiu três estratégias genéricas de negócios:

- **Diferenciação:** a empresa compete com produtos exclusivos e diferenciados da concorrência, em qualidade e funcionalidade. Para isso, deverá ter capacidades específicas e talento criativo.
- **Liderança no custo total:** produzir com custos inferiores à concorrência. Esta estratégia exige da empresa investimento sustentado de capital, experiência em engenharia de processo e sistemas de produção de baixo custo.
- **Enfoque:** a empresa compete em um nicho específico de mercado. Exige uma especialização e política dirigida a um segmento de mercado.

A Figura 3 apresenta uma forma esquemática das três estratégias genéricas de negócios abordadas por Porter (1986). A organização pode escolher uma estratégia de “diferenciação” para estar à frente da concorrência, realizando investimentos em pesquisa e desenvolvimento, para garantir produtos e serviços inovadores. Na escolha de uma estratégia de “liderança no custo total”, a empresa busca racionalização de seus processos e controle sobre seus custos. Estas duas estratégias são estabelecidas no âmbito de toda a indústria. A estratégia de enfoque pode ser por diferenciação ou liderança no custo, mas em apenas um segmento particular.



Figura 3 – Quadro esquemático das estratégias competitivas genéricas de Porter.

Fonte: Porter (1986, p. 53).

Nota: Adaptada pelo autor.

Para Porter (1986), as estratégias genéricas caracterizam posições estratégicas que estabelecem para a empresa uma posição competitiva perante a concorrência.

#### 2.1.5.2 As estratégias genéricas de Miles e Snow

Miles e Snow (1978) estabeleceram estratégias competitivas genéricas considerando que a gestão tem de enfrentar três tipos de problemas relacionados à estrutura: o empreendedor (a gestão estratégica de produtos e mercados), a tecnologia (a produção e distribuição de produtos) e a administração (da organização, para apoiar o empreendedor e as decisões tecnológicas), representados de forma esquemática pela Figura 4. “Quando estes problemas são

resolvidos de forma bem sucedida, um ‘padrão estratégico’ estável é identificado”<sup>21</sup>  
(CINQUINI e TENUCCI, 2006).

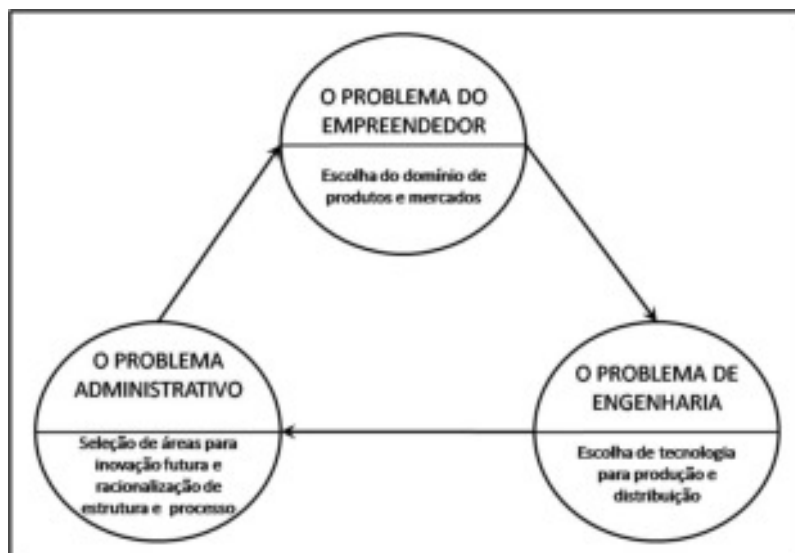


Figura 4 – Quadro esquemático do Ciclo Adaptativo de Miles e Snow.

Fonte: Miles e Snow (1978, p. 24).

Nota: Adaptada pelo autor.

Assim, quatro tipos de estratégia identificados por Miles e Snow (1978) se diferenciam na forma como algumas das dimensões dos problemas do empreendedor, de tecnologia e administrativos são resolvidas (GIMENEZ et al., 1999). Estes quatro tipos de estratégia de Miles e Snow (1978) são também identificados por Mintzberg et al. (2000) como ‘comportamentos corporativos’ e seguem descritos abaixo:

- Prospectora: a empresa busca ativamente novas e inovadoras oportunidades de produtos e mercados. Busca sempre o pioneirismo, mesmo que para isso tenha que abrir mão da lucratividade.
- Defensiva: a empresa está sempre preocupada com a estabilidade, por meio do domínio estável de produtos, dirigido a um estreito segmento

<sup>21</sup> “When these problems are solved in a successful manner, a stable strategic pattern is identified” (CINQUINI e TENUCCI, 2006).

de mercado. Protege seu mercado praticando preços competitivos ou concentrando-se na qualidade. A eficiência tecnológica é importante, bem como um rigoroso controle organizacional.

- Analítica: combina características de prospectores e defensores, procurando minimizar os riscos e maximizar oportunidades de lucro. Pratica uma estratégia intermediária.
- Reativa: apenas reage ao ambiente, como se não tivesse estratégia. Só busca novos produtos ou mercados se ameaçada pelos concorrentes.

Considerando as classificações acima, os tipos de estratégia de Miles e Snow (1978) se restringem a apenas duas formas básicas, que são a “estratégia prospectora” e a “estratégia defensora”, sendo a “estratégia analítica” considerada uma forma híbrida das estratégias anteriores. Cada tipo tem a sua própria estratégia relacionada com o mercado escolhido, com uma configuração particular de tecnologia, estrutura, processo e que é consistente com sua estratégia de mercado. A “estratégia reativa” é uma forma estratégica de fracasso, na medida em que existem contradições entre a sua estratégia, tecnologia, estrutura e processo.

### 2.1.5.3 A abordagem estratégica de Gupta e Govindarajan

Outra abordagem adotada em estudos empíricos e que será trabalhada neste estudo é a de Gupta e Govindarajan (1984), que assume como referencial o ciclo de vida, utilizando o conceito de missão estratégica (ou estratégia de portfólio). Segundo Cinquini e Tenucci (2006), de acordo com a fase do ciclo de vida em que o mercado e o produto se igualam, a empresa vai preferir uma ou outra missão.

Gupta e Govindarajan (1984) descrevem quatro ‘missões estratégicas’, dependendo do equilíbrio entre os objetivos de crescimento da participação no mercado e maximização do lucro em curto prazo. As quatro estratégias são:

- Construção – visa ampliar a participação de mercado e a posição competitiva, mesmo sacrificando ganhos em curto prazo e fluxo de caixa.
- Colheita – visa à maximização do lucro em curto prazo e fluxo de caixa, dispondo-se a sacrificar a participação no mercado.
- Manutenção – visa a equilibrar as duas estratégias anteriores.
- Renúncia – implica a escolha de finalizar a atividade.

Considerando as classificações acima, nos tipos de estratégia de Gupta e Govindarajan (1984) são priorizadas apenas as formas básicas, “construção” e “colheita”, sendo que a estratégia de “manutenção” pode ser considerada uma forma intermediária das duas anteriores. A estratégia de “renúncia” não é considerada essencialmente uma estratégia.

Apesar das críticas que estas abordagens podem sofrer por pesquisadores, Cinquini e Tenucci (2006) afirmam que, na sua simplicidade, “[...] estas abordagens podem ser muito úteis porque cada uma delas salienta um aspecto particular da estratégia de negócio da unidade, porém elas serão mais úteis se uma clara ligação entre elas for traçada”<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> “[...] *these typologies could be very useful because each of them underlines a particular aspect of the business-unit strategy, however they will become more useful if a clear connection among them will be traced*” (CINQUINI e TENUCCI, 2006).



## 2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

O cotidiano das empresas é repleto de mudanças e desafios. A todo momento os responsáveis pela administração estão tomando decisões, muitas vezes importantes e vitais para o sucesso da organização. Por isso, o gestor necessita ser subsidiado com informações úteis e relevantes, que atendam às suas necessidades de planejamento, controle e tomada de decisão, possibilitando administrar o negócio.

Atkinson et al. (2000, p. 67) apresentam a definição de contabilidade gerencial

[...] definida pelo Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting*) como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos.

Apesar de abrangente, outras definições são encontradas na literatura de contabilidade gerencial. Segundo Horngren (1985, p. 4): “A contabilidade administrativa (gerencial) se interessa pela acumulação, classificação e interpretação de informações que ajudem os executivos a atingir objetivos organizacionais tal como explicita ou implicitamente definidos pela direção”.

Numa abordagem ainda mais ampla e didática, mas seguindo o mesmo contexto dos autores anteriores, Atkinson et al. (2000, p. 36) afirmam que

“Contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas. [...] A informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle das empresas. Sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam os funcionários, gerentes e executivos a tomar melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e desempenhos e suas empresas”.

A informação disponibilizada pela contabilidade gerencial é prioritariamente de uso interno da organização e devem auxiliar os gestores nas mais diferentes situações. Cardoso et al. (2007) entendem que a

[...] Contabilidade Gerencial é o ramo do conhecimento da Contabilidade que gera informação sobre o desempenho da firma ou de suas partes, incluindo, mas não se limitando à informação de custos, a ser utilizada pelos gestores no processo decisório, com o propósito de auxiliar o gestor nas mais diferentes situações [...].

A contabilidade gerencial é um importante instrumento, que auxilia os gestores a tomarem decisões. Para Garrison et al. (2007, p. 4): “A contabilidade gerencial fornece os dados essenciais necessários para gerir uma organização”.

Marion (2003, p. 28) acrescenta que: “Contabilidade Gerencial: voltada para fins internos, procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões”.

Considerando o papel da informação gerencial nas atividades básicas da empresa, Garrison et al. (2007, p. 4) afirmam que:

Os administradores [...] realizam três tipos básicos de atividade – planejamento, direção e motivação e controle. O planejamento envolve a escolha de uma linha de ação e a especificação de como a ação será executada. A atividade de direção e motivação envolve a mobilização de pessoas na execução de planos e gestão de operações de rotina. O controle subentende assegurar que o plano seja de fato executado e adaptado adequadamente na medida de alterações das circunstâncias.

Seguindo esta mesma linha, Jiambalvo (2002, p. 2) afirma que

Praticamente, todos os gerentes precisam não só planejar e controlar suas operações, mas também tomar uma série de decisões. A meta da contabilidade gerencial é fornecer as informações de que eles precisam para o planejamento, o controle e a tomada de decisão.

Na Figura 5 pode-se verificar como a contabilidade facilita o planejamento e o controle.

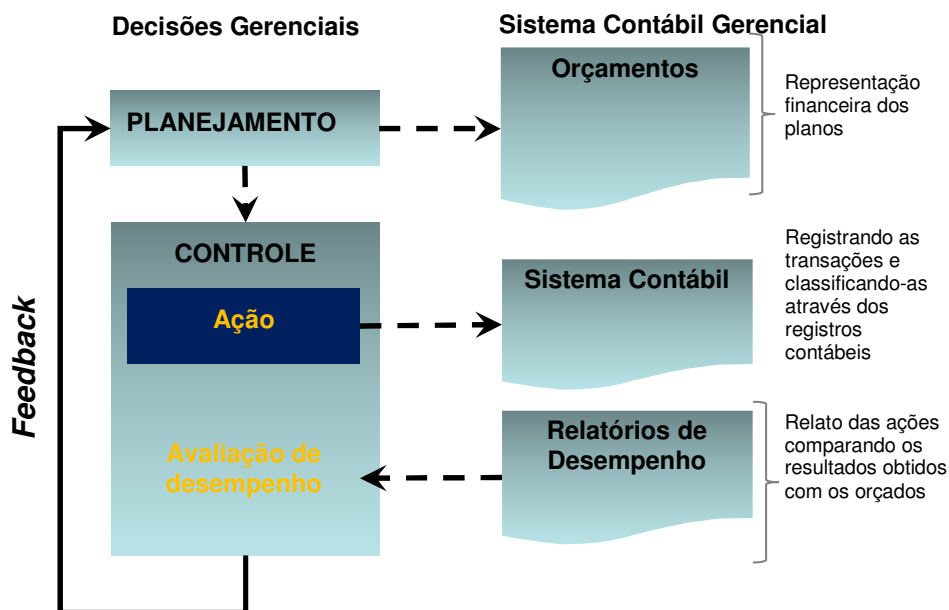


Figura 5 – Como a contabilidade facilita o planejamento e controle

Fonte: HORNGREN et al. (2000, p. 4)

Nota: Adaptada pelo autor.

A informação gerada pela contabilidade gerencial pode ser utilizada por todos na empresa, e se refere principalmente ao desempenho econômico-financeiro para a tomada de decisão. Mas ela não deve apenas se preocupar com informações financeiras. Informações não-financeiras também são disponibilizadas em forma de relatórios gerenciais, conforme a necessidade da administração.

As informações da contabilidade gerencial incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas. As características da contabilidade gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração (WARREN et al., 2001, p. 3).

Para Warren et al. (2001, p. 3), algumas dessas características são que a contabilidade gerencial fornece informações sobre operações passadas e permite estimar futuras decisões. Essas informações não precisam seguir princípios contábeis ou serem disponibilizadas com periodicidade pré-estabelecida; apenas são geradas de acordo com a necessidade da administração. Esses relatórios

gerenciais podem conter informações para a empresa ou para um segmento dela, como divisão, produto, projeto ou território.

O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Dependendo do nível organizacional, a demanda pela informação gerencial contábil é diferente. Conforme Atkinson et al. (2000, p. 45), um operador necessita da informação para controlar e melhorar as operações. A informação é desagregada e frequente, por isso é mais física que financeira e econômica. Já os gerentes intermediários, que supervisionam a produção, necessitam da informação com menor frequência e maior grau de agregação, de forma a ajudá-los na elaboração de melhores planos e nas decisões.

No nível estratégico, Atkinson et al. (2000, p. 45) afirmam que os executivos dos mais altos níveis da empresa recebem informação gerencial contábil para apoiar decisões que têm consequências a longo prazo para a empresa. Recebem a informação gerencial contábil com menor frequência, já que a utilizam para decisões estratégicas, em vez de usarem-na para decisões operacionais.

Embora algumas citações e considerações anteriores possam apresentar a contabilidade gerencial numa perspectiva mais ampla, não existe uma visão única e ainda, sugerem a existência de uma contabilidade gerencial tradicional, direcionada a gerar informações para a tomada de decisão no ambiente tático-operacional da empresa, e uma contabilidade gerencial estratégica, voltada para o ambiente estratégico das organizações.

Nesse contexto, Grzeszezeszyn e Ferreira (2004) afirmam que “considera-se contabilidade gerencial convencional aquela preocupada com informações restritas a aspectos internos da organização e numa perspectiva de curto prazo”. Quanto ao tema contabilidade gerencial estratégica, este será visto no item posterior.

## 2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

“Os sistemas de contabilidade gerencial convencionais não tendem a adotar um longo prazo, postura de orientação para o futuro, nem são caracterizados por um mercado e foco competitivo”<sup>23</sup> (GUILDING et al., 2000). A contabilidade gerencial estratégica é focada em prover informações financeiras que subsidiem o processo de formulação da estratégia, bem como o monitoramento do desempenho organizacional em relação às estratégias existentes, permitindo instituir um processo contínuo de planejamento e controle que vise à criação de vantagem competitiva para a empresa.

Simmonds (1981, p. 26) definiu a contabilidade gerencial estratégica como “[...] o fornecimento e análise dos dados da contabilidade gerencial de uma empresa e seus concorrentes para utilização no desenvolvimento e acompanhamento da estratégia empresarial”<sup>24</sup>.

[...] Contabilidade Gerencial Estratégica é um ramo da Contabilidade Gerencial, especializado em coletar e interpretar dados extraídos do ambiente externo próximo (concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores) para a geração de informações de cunho estratégico, auxiliando, desta forma, a administração à tomada de decisões estratégicas (VEIGA, 2001).

---

<sup>23</sup> “The conventional management accounting system does not tend to adopt a long-term, future-orientated stance, nor is it characterized by a marketing or competitive focus” (GUILDING et al., 2000).

<sup>24</sup> “[...] the provision and analysis of management accounting data about a business and its competitors, for use in developing and monitoring business strategy” (SIMMONDS, 1981, p. 26).

Para Nossa e Holanda (1998, p. 8), “o sistema contábil gerencial tradicional traz inquestionáveis benefícios, porém não evidencia os tópicos que as organizações encaram quando estão tentando desenvolver uma estratégia competitiva”.

Hornigren et al. (2000) definem como um dos objetivos da contabilidade gerencial o fornecimento de informações para formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo, que incluem desenvolvimento de novos produtos e investimentos em ativos intangíveis (marcas, patentes ou recursos humanos). Também as decisões de alocação de recursos com ênfase no produto e no cliente, em relatórios que demonstrem a rentabilidade dos produtos e serviços, categorias de marcas, clientes e canais de distribuição, entre outros.

Dentro do mesmo contexto, Atkinson et al. (2000, p. 45) afirmam que uma das funções da informação gerencial contábil é fornecer conhecimento sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

Nenhuma empresa sobrevive mais sem considerar o ambiente em que está inserida. As informações gerenciais devem considerar também o ambiente externo da organização, visto que a competitividade no mercado exige das empresas respostas rápidas para que possam se manter competitivas.

“A necessidade de gerenciamento contábil estratégico é, sem dúvida, um dos maiores desafios para as empresas do futuro” (NOSSA; HOLANDA, 1998, p. 13). Utiliza-se estas informações para a construção de planejamento de longo prazo, relacionado à missão e visão da empresa.

## 2.4 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA

Em sua pesquisa, Cravens e Guilding (2001) afirmam que a escolha de práticas que incluem CGE obrigatoriamente envolve um grau de subjetividade, mas eles consideram apenas as práticas que se destacam em um foco externo ou futuro, seguindo os mesmos parâmetros utilizados por Guilding et al. (2000) para determinar as práticas de contabilidade gerencial estratégica:

- a) orientação para o mercado ou ambiental;
- b) enfoque sobre competidores; e
- c) orientação para o futuro de longo prazo.

Assim, estudos anteriores têm utilizado como referência doze práticas de CGE definidas por Guilding et al. (2000), o que forneceu uma comparação internacional do relativo uso de várias destas práticas. Cadez e Guilding (2008) identificaram dezesseis práticas de contabilidade gerencial que possuem orientação estratégica, relacionadas em trabalhos anteriores (GUILDING et al., 2000; CRAVENS; GUILDING, 2001) e as organizaram em cinco categorias: (1) custos, (2) planejamento, controle e medição do desempenho, (3) tomada de decisão, (4) contabilidade do competidor e (5) contabilidade do consumidor.

As dezesseis práticas operacionalizadas por Cadez e Guilding (2008), são utilizadas na presente pesquisa e apresentadas no Quadro 2. Suas descrições previstas no Anexo A<sup>25</sup>, foram incluídos como um glossário no corpo do questionário utilizado para a coleta de dados.

---

<sup>25</sup> Breve descrição dessas práticas é fornecida no Anexo A, enquanto mais extensas descrições dessas técnicas são fornecidas em Guilding et al. (2000) e Cadez e Guilding (2008).

<b>Categorias das Práticas de CGE</b>	<b>Práticas de CGE</b>
Custos	1. Custeio dos atributos
	2. Custeio do ciclo de vida
	3. Custeio da qualidade
	4. Custeio meta
	5. Custeio da cadeia de valor
Planejamento, controle e medição do desempenho	1. Benchmarking
	2. Medição integrada do desempenho
Tomada de decisão estratégica	1. Custeio estratégico
	2. Precificação estratégica
	3. Avaliação e monitoramento da marca
Contabilidade do competidor	1. Avaliação dos custos dos concorrentes
	2. Monitoramento da posição competitiva
	3. Avaliação do desempenho do concorrente
Contabilidade do consumidor	1. Análise da rentabilidade do cliente
	2. Análise da rentabilidade do cliente durante a vida
	3. Avaliação do ativo do cliente

Quadro 2 – Práticas de contabilidade gerencial com orientação estratégica.

Fonte: Cadez e Guilding, 2008.

Nota: Adaptado pelo autor.

Para Grzeszezeszyn (2005), outras práticas poderiam ser elencadas, como a utilização do EVA (*economic value added*), porém essas são suficientes para dar uma perspectiva da amplitude do entendimento do que seja contabilidade gerencial estratégica, por parte dos estudiosos (GUILDING et al., 2000; CRAVENS; GUILDING, 2001; CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2008).



## CAPÍTULO 3

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

O presente estudo utilizou uma abordagem metodológica empírica. “Nesta abordagem metodológica, considera-se que o fato existe independentemente de qualquer atribuição de valor ou posicionamento teórico, e possui um conteúdo evidente, livre de pressupostos subjetivos” (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 40).

Esta pesquisa é de caráter empírico e classificada como quantitativa descritiva, que “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2008, p. 28). Das características mais importantes de uma pesquisa descritiva, pode-se destacar a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Usou-se como método de pesquisa o levantamento de dados que, segundo Creswell (2007, p. 161), “[...] dá uma descrição quantitativa ou numérica de tendências, atitudes ou opiniões de uma população ao estudar uma amostra dela”. Para Gil (2008, p. 55) “as pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”.

Para realizar o levantamento de dados, foram escolhidas empresas de um mesmo ramo de atividade que estivessem em todo o território nacional. Escolheu-se o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), organizado em unidades regionais autônomas nos 26 Estados da Federação e 1 no Distrito Federal, reconhecidas como 27 Departamentos Regionais, os quais seguem uma mesma

governança nacional, cada uma, porém, atuando com estratégias, tamanhos e desempenhos diferentes.

Assim, o levantamento foi realizado por meio de questionário <sup>26</sup>, enviado por correio eletrônico aos representantes da área de Planejamento e/ou Controladoria dos 27 Departamentos Regionais do SENAI, voltado a identificar e medir, prioritariamente, a abordagem estratégica, a intensidade de utilização das práticas de CGE por cada empresa e a percepção da importância do uso das práticas de CGE utilizadas pelas empresas no ano de 2009. A pesquisa também possibilitou o levantamento de dados do orçamento de despesa e receita realizada, total de funcionários e quais os produtos e serviços que a empresa oferece, visando subsidiar a identificação do tamanho da empresa.

### 3.2 FORMULAÇÃO DE HIPÓTESES

Sustentado pela revisão da literatura descrita no capítulo anterior, e conforme objetivo da pesquisa, que visa a investigar se variáveis contingenciais (estratégia e tamanho da empresa) determinam a utilização de práticas de CGE, algumas hipóteses foram formuladas.

As hipóteses seguem o esquema resultante do modelo da pesquisa ilustrado na Figura 6, onde sugere que variáveis estratégicas representadas por três abordagens conceituais diferentes (MILES; SNOW, 1978; PORTER, 1986; GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984) e o tamanho da empresa (BNDES, 2009) indicam a possibilidade de influenciar o uso das dezesseis práticas de CGE (CADEZ; GUILDING, 2008).

---

<sup>26</sup> Ver APÊNDICE A



Figura 6 – Modelo da pesquisa.

Fonte: Elaborada pelo autor.

A utilização de três abordagens estratégicas diferentes visa minimizar o efeito da utilização de um aspecto particular da estratégia de negócio, de forma a contemplar diferentes variáveis que possam determinar a estratégia das empresas.

Cada hipótese foi tratada em relação a cada variável, conforme segue:

Seguindo a abordagem de Miles e Snow (1978), que tem como base um padrão estratégico dentro de uma orientação de “prospector”, contraposto a “defensor”, Guilding (1999) salienta a maior utilização da estratégia “prospectora” comparado com a estratégia “defensora”. Assim, pode-se esperar que:

**H1 – A utilização de práticas de CGE seja maior em empresas com estratégia “prospectora” do que nas empresas com estratégia “defensora” ou “analítica”.**

Seguindo a abordagem de Gupta e Govindarajan (1984), que tem como base uma missão estratégica, definida por uma relação entre uma estratégia de

“construção” em oposição a uma estratégia de “colheita” e “manutenção”. Guilding (1999) encontrou uma relação positiva na utilização da estratégia “prospectora”. Assim, pode-se esperar que:

**H2 – A utilização de práticas de CGE seja maior em empresas com estratégia de “construção” do que nas empresas com estratégia de “colheita” ou de “manutenção”.**

Seguindo a abordagem de Porter (1986), que define um posicionamento estratégico que a empresa deve ter em relação aos seus concorrentes estabelecido por uma relação de “liderança em custos”, comparada com a “diferenciação”. O SENAI, por se tratar de uma instituição sem fins lucrativos e por ter parte da receita garantida oriunda de contribuição da indústria, pode-se esperar que:

**H3 – A utilização de práticas de CGE seja maior em empresas com estratégia de diferenciação do que nas empresas com estratégia de liderança em custos.**

Estudos anteriores (MERCHANT, 1981; GUILDING; MCMANUS, 2002) demonstraram que as grandes empresas estão mais dispostas a utilizar a contabilidade com mais sofisticação. Considerando que práticas de CGE são mais avançadas que práticas de contabilidade gerencial convencionais, espera-se encontrar uma relação positiva entre o tamanho da empresa e a taxa de utilização de CGE:

**H4 – A utilização de práticas de CGE é maior nas grandes empresas.**

Pretende-se, assim, encontrar evidências que confirmem estudos anteriores da relação de práticas de CGE com a estratégia e o tamanho da empresa.

A classificação do tamanho da empresa utilizada nesta pesquisa baseou-se na receita operacional bruta anual, utilizada pelo BNDES (2009) “e aplicável à indústria, comércio e serviços”, para efeitos de concessão de financiamento, conforme apresentado no Quadro 3:

<b>Classificação</b>	<b>Receita operacional bruta anual</b>
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 1,2 milhão
Pequena empresa	Maior que R\$ 1,2 milhão e menor ou igual a R\$ 10,5 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 10,5 milhões e menor ou igual a R\$ 60 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 60 milhões

Quadro 3 – Classificação de porte de empresa.

Fonte: BNDES (2009).

Nota: Adaptado pelo autor.

As hipóteses foram testadas com as dezesseis práticas de CGE, avaliando a variável perante cada prática individualmente.

### 3.3 COLETA DE DADOS

O instrumento de coleta de dados utilizado nesta pesquisa segue Cinquini e Tenucci (2006)<sup>27</sup>, com práticas de contabilidade gerencial estratégicas apresentadas mais recentemente por Cadez e Guilding (2008), e adaptado pelo autor nas questões específicas das empresas pesquisadas, não alterando a estrutura relacionada às estratégias de negócio e as práticas de CGE.

Desta forma, o questionário foi estruturado em seis partes. A primeira parte foi concebida visando coletar informações gerais, como empresa e função do respondente, orçamento de despesa e receita, investimento e número de

<sup>27</sup> Cinquini e Tenucci (2006) cederam gentilmente o questionário utilizado em sua pesquisa para servir de referencial no atual estudo.

funcionários. A segunda parte buscou identificar com quais produtos e serviços a empresa atua. A terceira parte objetivou conhecer qual a estratégia de negócios era utilizada pela empresa. Na quarta parte foi possível identificar o nível de utilização na empresa das dezesseis práticas de CGE pesquisadas. A quinta parte teve como objetivo conhecer até que ponto o respondente considera importante que sua empresa utilize as dezesseis práticas de CGE. Por último, na sexta parte, fechou-se a pesquisa verificando a disponibilidade para a realização de um estudo de caso na empresa e o interesse no resultado da pesquisa, bem como os dados do pesquisado para futuro contato.

Não foi realizado pré-teste do questionário utilizado nesta pesquisa, visto que o mesmo já havia sido validado na pesquisa anterior de Cinquini e Tenucci (2006), na qual foi constatada sua consistência. As alterações feitas no questionário foram inserções para obter maiores informações e a não afetaram atualização das práticas de CGE por aquelas apresentadas Cadez e Guilding (2008), não alterando a estrutura das questões existentes no questionário original.

A partir da identificação das empresas e dos respondentes a serem pesquisados, a pesquisa foi enviada por correio eletrônico para ser respondida pelos representantes das áreas de Planejamento dos Departamentos Regionais, com orientação para consultar os representantes da Contabilidade.

Após uma semana a partir do envio, apenas quatro questionários haviam sido respondidos, representando 14% da população. Foi encaminhado um novo correio eletrônico, e apenas duas novas respostas chegaram, perfazendo um total de seis respostas, representando 21% da população. O próximo passo foi o envio de um correio eletrônico ao respondente com um arquivo personalizado. Após esta nova estratégia, apenas mais três respostas foram enviadas, perfazendo um total de nove

pesquisas respondidas, representando 32,1% da população. Na última etapa, outro correio eletrônico personalizado foi enviado, seguido de um contato telefônico. Conseguiu-se, assim, 100% dos respondentes.

Na Tabela 1 pode-se verificar a distribuição dos respondentes conforme a região geográfica do país.

**Tabela 1 – Sumário das respostas da pesquisa**

	<i>Região do País</i>					Total
	Sul	Sudeste	Centro-Oeste	Norte	Nordeste	
População Inicial	3	4	4	7	9	27
Total de respondentes	3	4	4	7	9	27
% das respostas	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Também foi possível identificar na pesquisa a formação acadêmica dos respondentes.

Durante o envio da pesquisa, foi sugerido que a mesma fosse respondida por responsáveis da área de planejamento, contabilidade ou os dois juntos. As respostas consideraram apenas um respondente, e assim, apenas uma formação acadêmica foi registrada.

Dos 27 respondentes, 100% possuem formação superior, predominantemente em Administração (40,7%) e Economia (25,9%), totalizando 66,7%. Os 33,3% restantes estão distribuídos em Ciências Contábeis (1,1%), Engenharia (7,4%), Sociologia (3,7%), Psicologia (3,7%) e Tecnologia da Informação (3,7%). 70,4% dos pesquisados possuem formação em programas de pós-graduação *latu-sensu* e 18,5% possuem formação em programas de pós-graduação *stricto sensu*, como pode ser verificado na tabela 2.

**Tabela 2 – Formação acadêmica dos respondentes**

<b>Formação Acadêmica</b>	<b>N</b>	<b>Possue</b>	<b>%</b>
Superior Completo	27	27	100,0%
Pós-graduação <i>latu-sensu</i>	27	19	70,4%
Pós-graduação <i>stricto sensu</i>	27	05	18,5%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Na coleta de dados não foi necessário nenhum tipo de tratamento de dados, por não ser observado pontos extremos no envio do questionário que pudessem deturpar a análise de dados.

### 3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Neste estudo não foi realizada estratificação da população para selecionar a amostra, pois a intenção foi de aplicar a pesquisa em toda a população.

O presente estudo foi realizado utilizando como amostra as 27 unidades que compõem o SENAI, que foi escolhido pela sua representatividade em todos os Estados da Federação, possibilitando comparar a utilização de práticas de CGE em empresas do mesmo ramo de atuação e com a mesma governança, mas que possuem estratégias, tamanhos e desempenhos diferentes.

Criado em 1942, o SENAI está estruturado em um sistema federativo, atendendo às demandas de formação de mão-de-obra da indústria brasileira, oferecendo uma ampla gama de programas de formação profissional conforme as peculiaridades de cada região do país (SENAI-SP, 2007).



Sempre alinhado às necessidades das indústrias, o SENAI tem diversificado suas linhas de atuação<sup>28</sup> e, hoje, é uma instituição educacional que atua em diferentes segmentos — desde a educação de menores para o trabalho e a formação de técnicos e tecnólogos industriais, até a realização de treinamentos customizados, ágeis e rápidos, destinados a adultos e serviços técnico-tecnológicos para as empresas (SENAI-SP, 2007). Atualmente, a Instituição é um dos mais importantes pólos nacionais de geração e difusão de conhecimento aplicado ao desenvolvimento industrial e é o maior complexo de educação profissional da América Latina (SENAI-DN, 2006).

Entidade pertencente ao Sistema Confederação Nacional da Indústria - CNI e Federações das Indústrias dos Estados, o SENAI hoje “apóia 28 áreas industriais por meio da formação de recursos humanos e da prestação de serviços como assistência ao setor produtivo, serviços de laboratório, pesquisa aplicada e informação tecnológica” (SENAI-DN, 2006).

“Situado entre o Poder Público, que o criou e fiscaliza, e as entidades representativas das indústrias, que o administram, o SENAI constitui legalmente uma entidade de direito privado, nos termos da lei civil” (SENAI-SP, 2007). O SENAI é uma entidade sem fins lucrativos, que reverte todas as suas receitas para o custeio e investimento de suas ações, garantindo a atualização e a qualidade de sua estrutura física, tecnológica e de pessoal.

Ligados diretamente a um Departamento Nacional<sup>29</sup>, os 27 Departamentos Regionais atendem a todo o território nacional, oferecendo programas, projetos e

---

<sup>28</sup> No ANEXO B está disponível um glossário contendo todas as modalidades de produtos e serviços oferecidos pelo SENAI, disponíveis no Plano Descritivo dos Centros de Responsabilidade da Confederação Nacional da Indústria (CNI, 2008).

<sup>29</sup> Departamento Nacional (SENAI-DN) é a unidade central do SENAI que realiza a coordenação política e estabelece diretrizes emanadas pelo Conselho Nacional.

atividades, com um atendimento organizado para as diferentes necessidades locais e contribuindo para o fortalecimento da indústria e o desenvolvimento pleno e sustentável do país (SENAI-DN, 2006).

“Embora vinculados ao Departamento Nacional — o qual fixa os objetivos gerais que enquadram o Sistema nos planos nacionais de desenvolvimento —, os Departamentos Regionais mantêm sua estrutura organizacional de forma flexível” (SENAI-SP, 2007), atuando de forma a atender à demanda industrial local e as necessidades regionais.

### 3.5 MÉTODO DE ANÁLISE: *ORDERED PROBIT REGRESSION*

Em muitas pesquisas conduzidas em diversas áreas do conhecimento, tais como na Fitopatologia, Medicina e Ciências Sociais, a variável resposta ou dependente (Y) é do tipo ordinal e geralmente uma escala de pontos é utilizada para se definir k categorias referentes à algum fenômeno. Por exemplo: intensidade de doença (0 = não doente, ..., 5 = doença intensa) , satisfação (1 = completamente insatisfeito, ..., 9 = completamente satisfeito) e intenção de comprar (1 = definitivamente não compraria, ... , 7 = definitivamente compraria).

A regressão *probit* é uma alternativa interessante para tais estudos por permitir se estimar  $P(Y=K | X\beta)$ , ou seja, a probabilidade de se obter cada categoria de resposta em função de variáveis preditoras ou independentes de interesse

A regressão *probit* é uma metodologia que relaciona uma variável dependente Y categórica e discreta, com uma outra variável contínua  $Y^*$ , denominada latente (KOCKELMAN; KWEON, 2002). Seja  $Y_{mct}$  a nota atribuída à m-ésima variável dependente pelo c-ésimo variáveis independente no t-ésimo teste, com  $m = 1, 2, \dots$ ,

16 variáveis dependentes,  $c = 1, 2, \dots, 4$  variáveis independentes e  $t = 1 \dots 27$  para as 27 unidades regionais do SENAI. Por simplificação, considere-se  $Y_{mct} = Y_n$ , com  $n = 1, 2, \dots, 27$  e seja  $Y_n^*$  a variável latente contínua.

O modelo utilizado nesta pesquisa é denominado *ordered probit model* e foi originalmente proposto por Aitchison e Silvey (1957), oriundo da bio-estatística. Considera-se neste estudo a variável  $Y_n^*$  como sendo uma combinação linear das variáveis preditoras ( $X_n\beta$ ) mais um erro aleatório pressuposto normal padrão:

$$Y_n^* = X_n\beta + \varepsilon_n \quad (1)$$

com  $\varepsilon_n \sim N(0,1) \quad \forall \quad n = 1, 2, \dots, N$  ( $N = 16 \times 27 \times 4 = 1728$ ). A variável categórica  $Y_n$  assume os valores 0-5 como segue:

$$y_n = 1 \Leftrightarrow y_n^* \leq \mu_1, \quad y_n = k, \text{ para } k = 2, \dots, 16 \Leftrightarrow \mu_{k-1} < y_n^* \leq \mu_k, \quad y_n = 27 \Leftrightarrow \mu_{16} < y_n^*,$$

sendo os parâmetros  $\mu_1, \dots, \mu_{16}$  denominados de limiar (*threshold parameters*).

O modelo *probit regression* considerado para este estudo foi:

$$Y_n^* = \beta_0 + \sum_{i=1}^{27} \beta_{1i} STPAD_{1i} + \sum_{i=1}^{27} \beta_{2i} STMIS_{2i} + \sum_{i=1}^{27} \beta_{3i} STPOS_{3i} + \sum_{i=1}^{27} \beta_{4i} TAMAN_{4i} + \varepsilon_n \quad (2)$$

Sendo:

Y = Medida do uso da prática de CGE em todas as empresas (de 1 a 5).

STPAD = Padrão estratégico; variável *dummy* ajustada para um (1) se for “prospectora”; caso contrário, zero (0).

STMIS = Missão estratégica; variável *dummy* ajustada para um (1) se for “construção”; caso contrário, zero (0).

STPOS = Posicionamento estratégico; variável *dummy* ajustada para um (1) se for “diferenciação”; caso contrário, zero (0).

TAMAN = Tamanho da empresa (medido pela receita operacional bruta anual); conjunto de variável categórica igual a um (1), se classificado como “microempresa”, dois (2) se classificado como “pequena empresa”, três (3), se classificado como “média empresa”, quatro (4) se classificado como “grande empresa”.

Desta forma, para a  $i$ -ésima unidade regional do SENAI, tem-se que  $\hat{Y}_n^* = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_{1i}$  é a resposta estimada para o teste-cego e  $\hat{Y}_n^* = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_{1i} + \hat{\beta}_{2i}$  é a resposta estimada para o teste com informação. Conforme explicado em Jackman (2007) são necessárias restrições para tornar o modelo identificável. Para a análise tomou-se o intercepto igual a zero ( $\beta_0=0$ ), dado que não houve significância a nível de 10%. O ajuste do modelo consiste em estimar os coeficientes de regressão  $\beta_{1i}$  e  $\beta_{2i}$  e os parâmetros de limiar  $\mu_k$ .

O ajuste do modelo (2) é por máxima verossimilhança conforme resumidamente e em linhas gerais, explicamos a seguir: A variável resposta ordinal  $y_i$  assume os valores  $j = 1, 2, \dots, m$  tal que:  $y_i = j \Leftrightarrow \mu_{j-1} < y_i^* \leq \mu_j$ , tem-se:

$$P(y_i = 1) = P(y_i^* \leq \mu_1) = P(\varepsilon_i \leq \mu_1 - X_i\beta) = \Phi(\mu_1 - X_i\beta) = \Phi_{i1}, \quad (3)$$

$$P(y_i = m) = P(\mu_{m-1} \leq y_i^*) = P(\varepsilon_i \geq \mu_{m-1} - X_i\beta) = 1 - \Phi(\mu_{m-1} - X_i\beta) = 1 - \Phi_{i,m-1},$$

em que  $\Phi$  representa a probabilidade acumulada na distribuição normal padrão. Para as demais categorias ( $j = 2, 3, \dots, m-1$ )

$$P(y_i = j) = P(\mu_{j-1} < y_i^* \leq \mu_j) = P(\mu_{j-1} - X_i\beta < \varepsilon_i \leq \mu_j - X_i\beta) = \Phi_{ij} - \Phi_{i,j-1} \quad (4)$$

Se admitirmos observações  $y_i$  como independentes e definirmos  $\Phi_{i0} = 0$  e  $\Phi_{im} = 1$ , então o modelo (4) define uma expressão geral que permite escrevermos a função de probabilidade conjunta da amostra, ou de verossimilhança ( $L$ ),

$$L = \prod_{i=1}^N P(y_i = j) = \prod_{i=1}^N (\Phi_{ij} - \Phi_{i,j-1}), \quad (5)$$

de modo que a função log-verossimilhança é,

$$\ln L = \sum_{i=1}^N \ln(\Phi_{ij} - \Phi_{i,j-1}), \quad (6)$$

ou conforme em Jackman (2007)

$$\ln L = \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^m Z_{ij} \ln(\Phi_{ij} - \Phi_{i,j-1}), \quad (7)$$

em que  $Z_{ij} = 1 \Leftrightarrow y_i = j$  é uma variável indicadora.

## Capítulo 4

### 4 ANÁLISE DOS DADOS

#### 4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

O tamanho da empresa foi calculado utilizando o critério de porte por receita operacional bruta anual, utilizada pelo BNDES (2009). A Tabela 3 apresenta a distribuição da população e dos respondentes em termos de tamanho de empresa. Pela classificação utilizada, percebe-se uma concentração de respondentes na categoria “média empresa”.

**Tabela 3 – Tamanho da empresa dos respondentes**

Tamanho	Nº empresas	%
Microempresa	0	0,0%
Pequena Empresa	3	11,1%
Média Empresa	17	63,0%
Grande Empresa	7	25,9%
Total	27	100,0%

Fonte: Elaborada pelo autor.

A avaliação da estratégia de negócios utilizada pelas empresas pesquisadas foi medida nas três abordagens (padrão estratégico, missão estratégica e posicionamento estratégico). Para cada abordagem foi empregada uma escala de cinco pontos, ligando dois extremos de perfis opostos (prospectora / defensora; construção / colheita; diferenciação / liderança em custos). Nenhum dos termos foram utilizados no questionário, apenas uma descrição do comportamento de cada conceito, permitindo identificar o comportamento de cada empresa para cada abordagem de estratégia de negócios.

Segundo as abordagens propostas no estudo, a Tabela 4 apresenta o comportamento estratégico das empresas perante a tipologia definida por Miles e Snow (1978). Percebe-se um equilíbrio entre o comportamento de “estratégia prospectora” e “estratégia defensora”, mas a “estratégia analítica” é a que mais se aplica, presente em 59,26% das empresas. Isso implica que estas empresas não possuem um padrão estratégico bem definido, pois combina características de prospectores e defensores.

**Tabela 4 – Padrão estratégico**

	<b>n</b>	<b>Percentual</b>
Prospectora	6	22,22%
Defensora	5	18,52%
Analítica	16	59,26%
<b>TOTAL</b>	<b>27</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 5 apresenta o resultado do comportamento estratégico baseado na tipologia de Gupta e Govindarajan (1984). Pode-se perceber um comportamento com tendência à “estratégia de construção”, mas o comportamento mais relevante é da “estratégia de manutenção”, demonstrando que as empresas deste ramo estão mais preocupadas em equilibrar a “estratégia de construção” e a “estratégia de colheita”, visando a garantir a participação de mercado sem sacrificar ganhos de curto prazo e fluxo de caixa.

**Tabela 5 – Missão estratégica**

	<b>n</b>	<b>Percentual</b>
Construção	8	29,63%
Colheita	3	11,11%
Manutenção	16	59,26%
<b>TOTAL</b>	<b>27</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 6 apresenta os dados referentes à abordagem estratégica de Porter (1986) e confirma a percepção de que empresas do Sistema SENAI estão sempre inovando, buscando produtos exclusivos e diferenciados da concorrência, caracterizados por uma estratégia de diferenciação, atuante em 77,78% das unidades regionais.

**Tabela 6 – Posicionamento estratégico**

	<b>n</b>	<b>Percentual</b>
Diferenciação	21	77,78%
Liderança em custo	1	3,70%
Outros	5	18,52%
<b>TOTAL</b>	<b>27</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Tabela 7 apresenta os resultados gerais da composição da estratégia de negócios utilizada pelas empresas. Percebe-se uma média maior de utilização da estratégia de posicionamento, sugerindo que esta abordagem é mais clara e utilizada pelas empresas pesquisadas.



**Tabela 7 – Estatística descritiva da estratégia de negócios**

	<b>n</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio padrão</b>	<b>Variação</b>
Padrão	27	3,44	1,37	1 - 5
Missão	27	3,81	1,21	1 - 5
Posicionamento	27	4,63	0,88	1 - 5

Fonte: Elaborada pelo autor.

## 4.2 ADOÇÃO E INTENSIDADE DE USO DE PRÁTICAS DE CGE

A Tabela 8 apresenta as frequências e estatísticas descritivas das taxas de utilização das dezesseis práticas de CGE, apresentadas em ordem decrescente de utilização. Seus valores médios variam de 4,05 (medição integrada do desempenho) a 1,43 (avaliação do ativo do cliente), considerando a faixa de variação teórica (1-5). Um aparente sinal de pouca utilização de práticas de CGE é evidente, percebendo-se que apenas sete das dezesseis práticas tem pontuação média de utilização acima do ponto médio da escala de avaliação (2,5).

A disposição das informações de frequência pode ajudar a uma interpretação mais profunda dos resultados, utilizando-se os mesmos critérios definidos por Cinquini e Tenucci (2006). Em particular, a primeira consideração refere-se à distinção entre "não adotantes" e "adotantes" de práticas de CGE. No caso dos respondentes que assinalaram "não adota", foram classificados como "não adotantes" (1 significa "nunca" utiliza), enquanto aqueles que assinalaram 2, 3, 4 ou 5 foram considerados "adotantes" das práticas de CGE.

Entre aqueles classificados como "adotantes", dois grupos foram criados para distinguir a intensidade da utilização das práticas. O primeiro grupo classifica os respondentes que indicaram 2 ou 3 (2 quer dizer "muito raramente" e 3 significa "às

vezes utiliza”). Esta classe indica um baixo nível de utilização de práticas. O segundo grupo reúne respondentes que indicaram 4 ou 5 (4 denota “frequentemente” e 5 tem o significado de “sempre utiliza”). A pontuação nesta classe sinaliza um elevado nível de utilização das práticas de CGE. A última coluna indica a frequência de números de “Não conheço/Não vou responder”.

Com base nos critérios acima, dez das dezesseis práticas apresentam mediana igual ou superior a 3. Dessas dez, apenas duas (medição integrada do desempenho e custeio meta) apresentam a mediana de pontuação superior a 3, demonstrando um alto índice de utilização de práticas de CGE.

As práticas mais utilizadas são aquelas voltadas ao fornecimento de informações para a tomada de decisão envolvendo o suporte à gestão (planejamento, controle e medição do desempenho e custos). O alto índice de utilização dessas práticas deve-se provavelmente à orientação estratégica incentivada pela entidade nacional <sup>30</sup>, que vem apoiando a implementação do *Balanced Scorecard* – BSC nos Departamentos Regionais do SENAI.

Percebe-se uma adoção abaixo da média de todas as práticas relacionadas a contabilidade do consumidor (análise da rentabilidade do cliente, análise da rentabilidade do cliente durante a vida e avaliação do ativo do cliente), representando uma faixa média de pontuação entre 1,43 e 1,67, e com a menor mediana da amostra (2). Estas práticas também são as que possuem a mais baixa taxa de “não adota”, representando uma faixa de 52 a 59% dos respondentes, resultados similares aos de Cadez e Guilding (2007). Isso pode sugerir que os respondentes não conhecem a prática ou existe uma dificuldade de aplicá-la.

---

<sup>30</sup> O SENAI Departamento Nacional incentiva a utilização de práticas de gestão para melhorar o desempenho e a gestão, mas a sua implementação fica a critério de cada Departamento Regional, que tem autonomia de gestão.

Tabela 8 – Frequência e Estatística Descritiva do uso de práticas de CGE

Práticas de CGE (Variável)	Nº de respondentes	Frequência								Mediana	Média	Desvio Padrão	Variação
		<i>Não adota (1)</i>	<i>Baixa adoção (2/3)</i>	<i>Alta adoção (4/5)</i>	<i>Não sabe/ Não respondeu</i>								
Medição integrada do desempenho	27	7 (26%)	3 (11%)	17 (63%)	0 (0%)	4	4,05	1,07	1 - 5				
Custeio meta	27	9 (33%)	7 (26%)	10 (37%)	1 (4%)	4	3,15	1,50	1 - 5				
Benchmarking	27	5 (19%)	12 (44%)	8 (30%)	2 (7%)	3	3,14	1,25	1 - 5				
Precificação estratégica	27	7 (26%)	11 (41%)	7 (26%)	2 (7%)	3	2,90	1,37	1 - 5				
Custeio estratégico	27	9 (33%)	9 (33%)	7 (26%)	2 (7%)	3	2,75	1,48	1 - 5				
Avaliação e monitoramento da marca	27	6 (22%)	10 (37%)	8 (30%)	3 (11%)	3	2,71	1,38	1 - 5				
Avaliação dos custos dos concorrentes	27	10 (37%)	9 (33%)	5 (19%)	3 (11%)	3	2,50	1,58	1 - 5				
Custeio da cadeia de valor	27	12 (44%)	6 (22%)	5 (19%)	4 (15%)	2	2,29	1,76	1 - 5				
Monitoramento da posição competitiva	27	9 (33%)	11 (41%)	3 (11%)	4 (15%)	3	2,26	1,48	1 - 5				
Avaliação do desempenho do concorrente	27	13 (48%)	7 (26%)	3 (11%)	4 (15%)	3	2,13	1,55	1 - 5				
Custeio dos atributos	27	11 (41%)	10 (37%)	1 (4%)	5 (19%)	3	1,89	1,41	1 - 5				
Custeio da qualidade	27	10 (37%)	6 (22%)	4 (15%)	7 (26%)	2	1,74	1,69	1 - 5				
Análise da rentabilidade do cliente	27	14 (52%)	8 (30%)	1 (4%)	4 (15%)	2	1,67	1,29	1 - 5				
Análise da rentabilidade do cliente durante a vida	27	16 (59%)	6 (22%)	1 (4%)	4 (15%)	2	1,54	1,33	1 - 5				
Custeio do ciclo de vida	27	13 (48%)	7 (26%)	1 (4%)	6 (22%)	2	1,50	1,51	1 - 5				
Avaliação do ativo do cliente	27	15 (56%)	8 (30%)	0 (0%)	4 (15%)	2	1,43	1,09	1 - 5				

Fonte: Elaborada pelo autor.

Outro conjunto de práticas que possui baixa adoção é o daquelas relacionadas a custo (custeio da cadeia de valor, custeio da qualidade e custeio do ciclo de vida), representando uma faixa média entre 1,50 e 2. Estas também estão enquadradas dentro da menor mediana da amostra (2).

#### 4.3 PERCEPÇÃO QUANTO À ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE CGE

Seguindo os mesmos critérios definidos para avaliar os resultados do capítulo anterior, verificou-se o grau de percepção quanto à importância do uso de práticas de CGE por parte dos respondentes, apresentado na Tabela 9. Todas as dezesseis práticas possuem média de utilização acima do ponto médio da escala de avaliação (2,5) e mediana igual ou superior a 3, demonstrando uma grande percepção da importância da utilização de práticas de CGE e um alto grau de possibilidade de utilização no futuro.

Das dezesseis práticas, treze possuem mediana entre 4 e 5, classificadas como de "grande importância" de utilização, sinalizando um elevado nível de percepção para a utilização das práticas de CGE. Estas práticas estão classificadas nas categorias de "planejamento, controle e medição do desempenho", "tomada de decisão estratégica" e "custos".

Destaque para as seis práticas que possuem mediana 5 (medição integrada do desempenho, custeio estratégico, custeio meta, custeio da cadeia de valor, precificação estratégica e *benchmarking*), as quais são consideradas de grande importância por 74% a 93% dos respondentes.

Tabela 9 – Frequência e Estatística Descritiva da percepção quanto ao uso de práticas de CGE

Práticas de CGE (Variável)	Nº de respondentes	Frequência								Mediana	Média	Desvio Padrão	Variação
		Muito pouca importância (1)	Média importância (2/3)	Grande importância (4/5)	Não sabe/ Não respondeu								
Medição integrada do desempenho	27	0 (0%)	1 (4%)	25 (93%)	1 (4%)	5	4,56	1,12	1 - 5				
Custeio estratégico	27	0 (0%)	3 (11%)	22 (81%)	2 (7%)	5	4,22	1,45	1 - 5				
Custeio meta	27	1 (4%)	3 (11%)	22 (81%)	1 (4%)	5	4,19	1,23	1 - 5				
Custeio da cadeia de valor	27	1 (4%)	4 (15%)	19 (70%)	2 (7%)	5	4,08	1,50	1 - 5				
Precificação estratégica	27	0 (0%)	1 (4%)	23 (85%)	3 (11%)	5	4,07	1,62	1 - 5				
Benchmarking	27	0 (0%)	5 (19%)	20 (74%)	2 (7%)	5	4,04	1,45	1 - 5				
Avaliação e monitoramento da marca	27	0 (0%)	3 (11%)	20 (74%)	3 (11%)	4	3,85	1,62	1 - 5				
Custeio dos atributos	27	2 (7%)	5 (19%)	17 (63%)	3 (11%)	4	3,56	1,61	1 - 5				
Monitoramento da posição competitiva	27	0 (0%)	6 (22%)	17 (63%)	4 (15%)	4	3,52	1,72	1 - 5				
Custeio do ciclo de vida	27	1 (4%)	6 (22%)	17 (63%)	3 (11%)	4	3,42	1,60	1 - 5				
Análise da rentabilidade do cliente	27	0 (0%)	8 (30%)	16 (59%)	3 (11%)	4	3,41	1,60	1 - 5				
Custeio da qualidade	27	1 (4%)	2 (7%)	19 (70%)	5 (19%)	4	3,35	1,79	1 - 5				
Avaliação do desempenho do concorrente	27	0 (0%)	11 (41%)	12 (44%)	3 (11%)	3	3,27	1,56	1 - 5				
Avaliação do ativo do cliente	27	0 (0%)	8 (30%)	14 (52%)	5 (19%)	4	3,11	1,87	1 - 5				
Avaliação dos custos dos concorrentes	27	1 (4%)	10 (37%)	12 (44%)	4 (15%)	3	3,07	1,66	1 - 5				
Análise da rentabilidade do cliente durante a vida	27	0 (0%)	10 (37%)	13 (48%)	4 (15%)	3	3,07	1,71	1 - 5				

Fonte: Elaborada pelo autor.

Nesta avaliação também se percebe que os respondentes demonstram uma grande necessidade de utilização das práticas relacionadas aos custos (custeio da cadeia de valor, custeio dos atributos, custeio meta, custeio da qualidade e custeio do ciclo de vida), representando uma faixa média de pontuação entre 3,35 e 4,19. Uma posição de destaque para duas das práticas relacionadas aos custos (custeio meta e custeio da cadeia de valor), que situam-se na terceira e quarta posições em relação à média, 4,19 e 4,08, respectivamente.

Observa-se também que a percepção dos respondentes quanto à utilização de práticas com orientação exclusiva para monitorar o comportamento dos concorrentes e dos clientes aumenta na sua pontuação média em comparação ao uso, mas continua entre as práticas que menos são percebidas como importantes, com valores entre 3,07 a 3,41 (concorrentes), e 3,07 a 3,52 (consumidor).

#### 4.4 FATORES QUE DETERMINAM O USO DE PRÁTICAS DE CGE

Para testar as hipóteses formuladas neste estudo, foi realizado teste de regressão *ordered probit* das dezesseis práticas de CGE e as quatro variáveis contingenciais.

A análise dos resultados das hipóteses H1, H2 e H3 deve considerar que a variável *dummy* ajustada para um (1) foi definida para uma resposta de valor 5 na escala likert 1-5, e zero (0) para os demais resultados (1-4).

A intensidade de utilização das dezesseis práticas de CGE foram medidas individualmente também pela escala likert 1-5, sendo que resposta um (1) é para “baixa utilização” e resposta cinco (5) é para “alta utilização”, e “não conheço”/“não vou responder”, o resultado é zero (0).

Assim, na regressão *probit ordered*, o resultado deve considerar que a relação entre cada prática de CGE com cada abordagem estratégica só há quando a variável *dummy* das hipóteses H1, H2 e H3 obteve valor (um).

Para a hipótese H4, a avaliação foi feita considerando valores de 1-4 conforme o tamanho da empresa e a relação com as práticas de CGE foi medida para cada classificação do tamanho da empresa (microempresa, pequena empresa, média empresa e grande empresa), conforme a intensidade de utilização de cada prática de CGE.

Analisando-se a regressão *ordered probit* apresentada na tabela 10, que detalha os valores decorrentes da regressão de todas as variáveis dependentes e independentes. percebe-se que, de modo geral, o resultado dos modelos de regressão foram baixos. Apenas os modelos com as variáveis dependentes de “*benchmarking*”, “medição integrada do desempenho”, “custeio estratégico”, “avaliação e monitoramento da marca” e “avaliação dos custos dos concorrentes” demonstraram ser razoavelmente significativos, com valores acima de 5%. “Monitoramento da posição competitiva” e “avaliação do desempenho do concorrente” obtiveram valores acima de 10%, demonstrando serem mais significativos.

A variável ‘missão estratégica’ alcançou resultado estatisticamente significativo para duas práticas de CGE (avaliação e monitoramento da marca e monitoramento da posição competitiva), confirmando também a hipótese 2.

Tabela 10 – Resultado da regressão *probit ordered* de práticas de CGE e variáveis contingenciais

Categorias das Práticas de CGE	Práticas de CGE	Padrão Estratégico	Missão Estratégico	Posicionamento Estratégico	Tamanho da empresa	Prob > chi2	R2
Custos	1. Custeio dos atributos	0.515	0.823	0.367	0.470	0.8048	0.0222
	2. Custeio do ciclo de vida	0.520	0.606	0.430	0.131	0.4654	0.0497
	3. Custeio da qualidade	0.589	0.744	0.398	0.631	0.8407	0.0169
	4. Custeio meta	0.458	0.349	0.164	0.461	0.3557	0.0498
	5. Custeio da cadeia de valor	0.810	0.192	0.266	0.691	0.4283	0.0453
Planejamento, controle e medição do desempenho	1. <i>Benchmarking</i>	0.044*	0.628	0.436	0.060	0.1301**	0.0866
	2. Medição integrada do desempenho	0.049*	0.351	0.284	0.015*	0.0245**	0.1489
Tomada de decisão estratégica	1. Custeio estratégico	0.599	0.467	0.115**	0.132	0.1653	0.0724
	2. Precificação estratégica	0.783	0.276	0.403	0.160	0.2928**	0.0541
	3. Avaliação e monitoramento da marca	0.207	0.027*	0.321	0.253	0.0927**	0.0944
Contabilidade do competidor	1. Avaliação dos custos dos concorrentes	0.047*	0.060	0.020*	0.944	0.0958**	0.0889
	2. Monitoramento da posição competitiva	0.923	0.066*	0.476	0.040*	0.0282*	0.1259
	3. Avaliação do desempenho do concorrente	0.749	0.206	0.356	0.034*	0.0662**	0.1178
Contabilidade do consumidor	1. Análise da rentabilidade do cliente	0.926	0.805	0.988	0.117	0.5710	0.0416
	2. Análise da rentabilidade do cliente durante a vida	0.854	0.966	0.966	0.127	0.5853	0.0441
	3. Avaliação do ativo do cliente	0.535	0.491	0.803	0.225	0.6518	0.0401

Legenda: \* = significativo a 10%, \*\* = significativo a 5%, e \*\*\*=significativo a 1%.

Fonte: Elaborada pelo autor.



A hipótese 3 indicou uma relação positiva entre a variável 'posicionamento estratégico' e algumas práticas de CGE. A variável "custeio estratégico" se mostrou parcialmente significativa e a variável "avaliação dos custos dos concorrentes" se mostrou significativa, confirmando também a hipótese 3. Percebe-se que todas as práticas que se relacionam com posicionamento estratégico têm uma vertente em custos, podendo sugerir que 'liderança em custos' é mais significativo do que 'diferenciação' na escolha de práticas de CGE.

Por último, a hipótese 4 é confirmada por existir uma relação positiva da variável 'tamanho da empresa' com algumas práticas de CGE (medição integrada do desempenho, monitoramento da posição competitiva e avaliação do desempenho do concorrente).

Desta forma, os resultados sugerem que variáveis contingenciais utilizadas no presente estudo podem servir de suporte no desenho e na escolha de utilização de práticas de contabilidade gerencial, corroborando o resultado de Cadez e Guilding (2008).

## Capítulo 5

### 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

#### 5.1 CONCLUSÕES

Esta pesquisa investigou se a escolha de uma determinada abordagem estratégica determina à adoção de práticas de contabilidade gerencial estratégica pelos Departamentos Regionais do SENAI. Este estudo também buscou identificar a estratégia utilizada por cada empresa, com base nas abordagens definidas por Miles e Snow (1978), Porter (1986) e Gupta e Govindarajan (1984), além de investigar se o tamanho da empresa também pode influir na adoção de práticas de CGE (GUILDING et al., 2000; CADEZ; GUILDING, 2008).

Outro objetivo da pesquisa foi mensurar o nível de utilização e a percepção da importância da utilização de práticas de contabilidade gerencial pelos profissionais pesquisados, por intermédio de um questionário de levantamento enviado às 27 unidades regionais do SENAI.

Como resposta ao problema desta pesquisa, que questiona qual é a relação entre as práticas de contabilidade gerencial estratégica e a estratégia utilizada pelas entidades do SENAI, os resultados permitiram inferir que todas as abordagens estratégicas pesquisadas podem exercer motivação para a adoção de práticas de CGE.

Pelo resultado de uma regressão *ordered probit*, pode-se verificar evidências de que estratégia de padrão, missão e posicionamento afetam positivamente a utilização de práticas, demonstrado pela correlação entre algumas práticas de CGE, confirmando as hipóteses 1, 2 e 3. O resultado das hipóteses 2 e 3 confirma estudos

anteriores (CINQUINI; TENUCCI, 2006; CADEZ; GUILDING, 2008). A hipótese 1 também é confirmada por Cadez e Guilding (2008).

Atendendo aos outros objetivos da pesquisa, as abordagens estratégicas avaliadas possuem um alto grau de utilização, com média entre 3,44 e 4,63, com destaque para o posicionamento estratégico (PORTER, 1986). A pesquisa também identificou que tamanho da empresa pode determinar o uso de práticas de CGE, confirmando a hipótese 4.

Pode-se também verificar que apenas sete das dezesseis práticas de CGE podem ser consideradas como sendo utilizadas pelas empresas. Essencialmente, “medição integrada do desempenho” e “custeio meta” estão entre as mais populares. Algumas práticas relacionadas aos custos e contabilidade do concorrente possuem baixa utilização e as práticas relacionadas aos clientes são as menos adotadas.

Verificou-se que todas as dezesseis práticas de CGE apresentam média acima de 3 (numa escala *likert* de 1-5) quanto à percepção dos entrevistados sobre a importância do uso, sendo que cinco práticas possuem mediana igual a 5 (medição integrada do desempenho, custeio estratégico, custeio meta, custeio da cadeia de valor, precificação estratégica e *benchmarking*). Em destaque a “medição integrada do desempenho”, que possui frequência de 93% dos respondentes assinalando positivamente para “alta adoção”, além de “custeio estratégico” e “custeio meta”, com uma frequência de 81% assinalados como de “alta adoção.”

Portanto, este trabalho conclui que há uma baixa utilização de práticas de CGE nas empresas pesquisadas, com uma grande percepção da sua importância, sugerindo uma grande possibilidade de utilização futura. Também pode-se verificar a evidência de que as três abordagens estratégicas (padrão, missão e posicionamento)

podem influir na utilização de práticas de CGE, também confirmado em relação ao tamanho da empresa, sugerindo que variáveis contingenciais podem ser consideradas no desenho e na escolha de utilização de práticas de contabilidade gerencial.

## 5.2 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA NOVAS PESQUISAS

As conclusões acima descritas devem ser analisadas dentro de seu contexto e observando uma série de limitações: primeiramente, o termo contabilidade gerencial estratégica não é amplamente entendido ou usado (LANGFIELD-SMITH, 2007), o que dificulta para os respondentes compreender a utilização de práticas relacionadas ao tema. Existem também na literatura várias abordagens de CGE e isso pode interferir na sua interpretação. A identificação das práticas de CGE utilizadas na pesquisa também pode não representar fidelidade em relação ao que realmente é estratégico. Tentou-se minimizar essas limitações conceituando cada prática para os respondentes.

Outra limitação está relacionada à operacionalização do conceito de estratégia, pois apesar da operacionalização do estudo ter utilizado três abordagens mais usadas em pesquisas anteriores, isso pode não representar fielmente o comportamento estratégico utilizado pelas empresas.

Também pode-se constatar uma limitação referente aos respondentes não serem todos da área de Contabilidade, sendo que uma possível dificuldade na interpretação dos conceitos das práticas de CGE pode ter impossibilitado a resposta de algumas pesquisas. Mesmo em relação aos questionários respondidos, não existe certeza se os respondentes tiveram um entendimento adequado do

significado das práticas de CGE e das abordagens estratégicas, bem como da percepção verdadeira na identificação do escore que representasse o nível de utilização, envolvendo certo grau de subjetividade. Esta é uma típica limitação das pesquisas de levantamento de dados por meio de questionário. A sugestão para minimizar tal limitação foi a realização de respostas em conjunto com a Contabilidade.

Por último, uma limitação deve ser registrada em relação às empresas pesquisadas. A população pesquisada pode ser considerada pequena, devido ao foco na representatividade nacional e no ramo de atuação com a mesma governança. Outra questão relacionada à empresa é o fato de ser caracterizada por uma organização sem fins lucrativos do serviço social autônomo, que tem uma parte de sua receita oriunda da contribuição das empresas industriais, o que pode induzir à utilização de práticas de CGE e à determinação de abordagens estratégicas.

Percebe-se que há uma grande possibilidade de aprofundamento sobre o tema contabilidade gerencial estratégica, devido à escassez de trabalhos nessa área, principalmente no Brasil, onde as pesquisas são incipientes e existe pouco foco nesta área. Uma proposta para estudos futuros pode ser a realização de uma pesquisa para um número maior de empresas, de forma a garantir uma robustez nos resultados do modelo proposto, incluindo também outras questões do contexto organizacional, como variáveis de desempenho. Também poderão ser realizados estudos de caso, visando explorar mais profundamente as características que determinam a utilização de práticas de CGE.

## REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B.; FREZZATI, F. Sistema de Controle Gerencial e Contextos de Processo de Estratégia: Contribuições da Teoria da Contingência. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos**. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/34.pdf>>. Acesso em: 27 Julho 2009.
- AITCHISON, J.; SILVEY, S. D. The Generalization of Probit Analysis to the Case of Multiple Responses. **Biometrika**. v. 44, p. 131-140, 1957.
- ALMEIDA, A. F. de. Análise das Estratégias Competitivas de Quatro Bancos sob Diferentes Enfoques Teóricos. In: ENCONTRO DA ANPAD – EnANPAD, 23, 1999, Paraná. **Anais...** Paraná: ANPAD, 1999. CD ROM.
- ANSOFF, H. I. **A nova estratégia empresarial**. Tradução Antônio Zoratto Sanvicente, São Paulo: Atlas, 1991.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. Trad. André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.
- BNDES. **Classificação do porte de empresas**. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Navegacao\\_Suplementar/Perfil/porte.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Navegacao_Suplementar/Perfil/porte.html)>. Acesso em: 30 Junho 2009.
- BOUWENS, J.; ABERNETHY M. A. The consequences of customization on management accounting system design. **Accounting, Organizations and Society**. v. 25, n. 3, p. 221-259, 2000.
- CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**. v. 33, n. 7-8, p. 836-863, 2008.
- \_\_\_\_\_; GUILDING, C. Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. **Journal of Accounting & Organizational Change**. v. 3, n. 2, p. 126-146, 2007.
- CAMPOS, V. F. **Gerenciamento pelas diretrizes**. 2. ed. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, Escola de Engenharia da UFMG, 1996.
- CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. C.; AQUINO, A. C. B. **Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas. 2007.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-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, n. 3, p. 243-264, 1998.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic Management Accounting: Exploring distinctive features and links with strategy. 2006. **MPRA Paper**. Disponível em: <<http://mpra.ub.uni-muenchen.de/212/>>. Acesso em: 9 Dezembro 2008.

CNI. **Plano Descritivo dos Centros de Responsabilidade**. Brasília, 2008.

CRAVENS, K. S., GUILDING, C. An empirical study of the application of Strategic Management Accounting Techniques. **Advances in Management Accounting**. v.10, p. 95-124, 2001.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e misto**. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. 2 ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 11 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GHEMAWAT, P. **A estratégia e o cenário dos negócios: texto e casos**. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. Porto Alegre: Bookman, 2000.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIMENEZ, F. A. P.; PELISSON, C.; KRÜGER, E. G. S.; HAYASHI JR, P. Estratégia em Pequenas Empresas: uma aplicação do Modelo de Miles e Snow. **Revista de Administração Contemporânea**. Curitiba, v. 3, n.2, mai/ago. 1999: 53-74.

GOVINDARAJAN V. A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. **The Academy of Management Journal**. v. 31, n. 4, p. 828-853, 1988.

\_\_\_\_\_; FISHER J. Strategy, control systems, and Resource sharing: Effects on Business-unit performance. **The Academy of Management Journal**. v. 33, n. 2, p. 259-285, 1990.

GRZESZESZYN, G.; FERREIRA, A. C. de S. Práticas de contabilidade gerencial estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: uma abordagem do estudo "An international comparison of strategic management accounting practices." In: ENCONTRO DA ANPAD – EnANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais ...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD ROM.

\_\_\_\_\_. Contabilidade Gerencial Estratégica: Conceito e Caracterização. **Revista Capital Científico (UNICENTRO)**. v. 3, p. 9-28, 2005.

GUILDING, C. Competitor-focused accounting: an exploratory note. **Accounting, Organizations and Society**. V. 24, n. 7, p. 583-595, 1999.

\_\_\_\_\_; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**. v. 11, n. 1, p. 113-135, 2000.

\_\_\_\_\_; MCMANUS L. The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. **Accounting, Organizations and Society**. v. 27, n. 1-2, p. 45-59, 2002.

GUPTA, A. K.; GOVINDARAJAN, V. Business unit strategy, Managerial characteristics, and Business unit effectiveness at strategy implementation. **The Academy of Management Journal**. v. 27, n. 1, p. 25-41, 1984.

HOQUE, Z. **Strategic management accounting**: concepts, processes and issues. 2. Ed. Frenchs Forest: Pearson Education Australia, 2006.

HORNGREN, C. T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Trad. José Ricardo Brandão Azevedo. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1985.

\_\_\_\_\_; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. Trad. José Luiz Pavarato. Revisão técnica de Luiz Henrique Baptista Machado. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HUNGER, J. D.; WHEELLEN, T. L. **Gestão Estratégica**: princípios e práticas. Trad. Bazán Tecnologia e Linguística. Revisão técnica de Roberto Meireles Pinheiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Reichmann e Affonso Editores, 2002.

JACKMAN, S. Models for ordered outcomes. **Political Science**. 150C/350C, p. 1-14, 2007. Disponível em: <<http://jackman.stanford.edu/classes/350C/07/ordered.pdf>>. Acesso em: 7 Agosto 2009.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Tatiana Carneiro Quírico. São Paulo: LTC, 2002.

KAPLAN, R. S. **Balanced Scorecard**: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KOCKELMAN, K. M.; KWEON, Y. J. Driver injury severity: an application of ordered probit models. *Accident Analysis and Prevention*. v. 34, n. 3, p. 313-321, 2002.

LANGFIELD-SMITH, K. **A Review of Quantitative Research in Management Control Systems and Strategy**. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. *Handbook of Management Accounting Research*, v. 2. Amsterdam: Elsevier, 2007. p. 753-783.

\_\_\_\_\_. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 21, n. 2, p. 204-228, 2008.

LEITÃO, D. M. **Administração estratégica**: abordagem conceitual e atitudinal. Rio de Janeiro, SENAI/DN, PETROBRÁS, 1996.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance. **The Accounting Review**. v. 56, n. 4, p. 813-829, 1981.



MILES, R. E.; SNOW, C. C.; MEYER, A. D.; COLEMAN JR., H. J. Organizational Strategy, Structure, and Process. **The Academy of Management Review**. v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978.

MINTZBERG, H. Patterns in Strategy Formation. **Management Science**. v. 24, n. 9, p. 934-948, 1978.

\_\_\_\_\_; AHLSTRAND, J.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Trad. Nivaldo Montingelli Jr. Revisão técnica de Carlos Alberto Vargas Rossi. Porto Alegre: Bookman; 2000.

\_\_\_\_\_; LAMPEL, J. Reflecting on the Strategy Process. **Sloan Management Review**. v. 40, n. 3, p. 21-30, 1999.

MOORES, K. J.; BOOTH, P. J. **Strategic management accounting: Australian cases**. Brisbane: John Wiley & Sons, 1994.

NOSSA, V.; HOLANDA, V. B. A contabilidade estratégica e os sistemas de informações como suporte às decisões. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 5., Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: UFC, 1998. Disponível em: <<http://www.ulbra-to.br/ensino/downloads/download.asp?arquivo=%7B1645C29C-80DF-43EC-B505-DFD475EE4CB8%7D>>. Acesso em 11 Maio 2009.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 7 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

\_\_\_\_\_. What is strategy? **Harvard Business Review**. v. 74, n. 6, p. 61-78, 1996.

RATNATUNGA, J. ; MILLER, J.; MUDALIGE, N.; SOHAL, A. **Issues in strategic management accounting**. Sidney: Harcourt Brace Jovanovich, 1993.

SENAI-DN. **Institucional: O que é o SENAI**. Brasília. c2006. Disponível em: <[http://www.senai.br/br/institucional/snai\\_oq.aspx](http://www.senai.br/br/institucional/snai_oq.aspx)>. Acesso em: 02 Maio 2009.

SENAI-SP. **Perfil Institucional: O Sistema SENAI**. São Paulo. c2007. Disponível em: <[http://www.sp.senai.br/senaisp/WebForms/Interna.aspx?secao\\_id=147](http://www.sp.senai.br/senaisp/WebForms/Interna.aspx?secao_id=147)>. Acesso em: 02 Maio 2009.

SIMMONDS, K. Strategic Management Accounting. **Management Accounting**. v. 59, n. 4, p. 26-30, 1981.

SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**. v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

\_\_\_\_\_. **Performance Measurement & Control Systems For Implementing Strategy: text & cases**. New Jersey: Prentice Hall, 1999.

SMITH, M. **Strategic management accounting: issues and cases**. Sydney: Butterworths, 1997.

THOMPSON, Jr. A. A.; STRICKLAND III, A. J. **Planejamento Estratégico: elaboração, implementação e execução**. Tradução Francisco Roque Monteiro Leite. São Paulo: Pioneira, 2000.

VASCONCELOS, F. C. Safári de Estratégia, Questões Bizantinas e a Síndrome do Ornitorrinco: Uma análise empírica dos impactos da diversidade teórica em estratégia empresarial sobre a prática dos processos de tomada de decisão estratégica. In: ENCONTRO DA ANPAD – EnANPAD, 2001, Campinas. **Anais ...** Campinas, ANPAD, 2001. CD ROM.

VEIGA, W. da F. Contabilidade gerencial estratégica: o uso da contabilidade gerencial como suporte ao processo de gestão estratégica. **UNOPAR Científica Ciências Jurídicas e Empresariais**. Londrina, v.2, n. 2, p. 99-118, set 2001. Disponível em: <<http://www13.unopar.br/unopar/pesquisa/getArtigo.action?arquivo=00000397>>. Acesso em: 13 Maio 2009.

WARD, K. **Strategic management accounting**. Boston: Butterworth-Heinemann, 1992.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. Trad. André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão de Elizabeth Vieira Honorato. 6 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WEISZFLOG, W. **Michaelis**: moderno dicionário da Língua Portuguesa. São Paulo: Melhoramentos, 2000.

WHITTINGTON, R. **O que é estratégia**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

## APÊNDICE A – FORMULÁRIO DE PESQUISA

<p style="text-align: center;"><b>PESQUISA SOBRE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA</b></p>
--

### 1/6 - Informações Gerais

1. Qual é a sua função no Departamento Regional?

--

2. Em relação à receita em 2008, qual foi a:

- a. Receitas de Contribuições?
- b. Receitas Patrimoniais?
- c. Receitas Industriais?
- d. Receitas de Serviços?
- e. Outras Receitas Correntes?
- f. Receitas de Capital?
- g. Total de Receitas?

3. Quanto foi a despesa total no Departamento Regional?

--

4. Qual foi o investimento realizado em 2008 no Departamento Regional?

--

5. Qual é o total de funcionários (dezembro de 2008) no Departamento Regional?

--

6. Quais as modalidades de produtos e serviços que o Departamento Regional atua?

## 2/6 – Produtos e Serviços

### Educação Profissional

- Iniciação Profissional
- Aprendizagem Industrial em Nível Básico
- Qualificação Profissional em Nível Básico
- Aperfeiçoamento Profissional em Nível Básico
- Especialização Profissional em Nível Básico
- Aprendizagem Industrial em Nível Técnico
- Qualificação Profissional em Nível Técnico
- Técnico de Nível Médio
- Especialização Profissional em Nível Técnico
- Aperfeiçoamento Profissional em Nível Técnico
- Qualificação Profissional em Nível Tecnológico
- Formação de Tecnólogo
- Pós-Graduação Tecnológica *Lato Sensu* (Especialização Profissional)
- Pós-Graduação Tecnológica *Stricto Sensu* (Mestrado Profissional)
- Aperfeiçoamento Profissional em Nível Tecnológico
- Especialização em Nível Tecnológico
- Certificação de Pessoas
- Assessoria e Consultoria em Educação
- Graduação
- Pós-Graduação *Lato Sensu* (Especialização)
- Pós-Graduação *Stricto Sensu* (Mestrado e Doutorado)
- Cursos Seqüenciais
- Cursos de Extensão

### Tecnologia (Serviços Técnicos/Tecnológicos)

- Pesquisa Aplicada
- Desenvolvimento e Inovação de Produtos e Processos
- Serviços Laboratoriais
- Serviços de Inspeção
- Serviços Operacionais
- Assessoria e Consultoria em Gestão Empresarial
- Assessoria e Consultoria em Processo Produtivo
- Assessoria e Consultoria em Meio Ambiente
- Assessoria e Consultoria em Segurança no Trabalho
- Elaboração e Disseminação de Informações (Serviços de Documentação)
- Estudos de Mercado
- Eventos Técnicos
- Certificação de Processos
- Certificação de Produtos

### 3/6 – Estratégia de Negócios

- Ao considerar os seguintes perfis estratégicos (missão, posicionamento e padrão), que descrição que você acha que poderia melhor representar o seu Departamento Regional?

(Marque apenas uma opção por perfil estratégico, considerando a descrição dos dois extremos, por exemplo, marca a primeira coluna, se você acha que a primeira descrição representa bem o seu Departamento Regional)

MISSÃO						
Maximizar a rentabilidade a curto-médio prazo, estando dispostos a sacrificar a participação de mercado.						Aumentar as vendas e participação de mercado, estando dispostos a aceitar baixos retornos sobre o investimento a curto-médio prazo.

POSICIONAMENTO						
O foco principal é conseguir baixo custo em relação aos concorrentes.						O foco principal é o de criar algo que é percebido como único pelos clientes através de um produto com qualidade superior, serviços diferenciados ao cliente, imagem da marca e/ou desempenho.

PADRÃO						
O negócio/ambiente é caracterizado por uma constante competição, relativamente com um conjunto estável de produtos e serviços, eficiência e tendência de especialização e uma organização centralizada.						O negócio/ambiente é caracterizado por uma concorrência dinâmica, relativamente freqüentes mudanças no seu conjunto de produtos e serviços, esforços contínuos para um pioneirismo em novas áreas do mercado e uma estrutura flexível.

## 4/6 – Utilização de Técnicas de Contabilidade

De acordo com as definições previstas no glossário no final do questionário, em que medida o seu Departamento Regional usa as seguintes práticas de contabilidade gerencial?

(Marque apenas uma opção de "1 a 5", conforme o grau de utilização da Prática de Contabilidade Gerencial, ou "Não conheço/Não vou responder", se não souber ou não quiser responder)

<b>Práticas de Contabilidade Gerencial</b>	<b>1 Nunca</b>	<b>2</b>	<b>3 As vezes</b>	<b>4</b>	<b>5 Sempr e</b>	<b>Não conheço ou Não vou responder</b>
Custeio dos atributos						
Custeio do ciclo de vida						
Custeio da qualidade						
Custeio meta						
Custeio da cadeia de valor						
<i>Benchmarking</i>						
Medição integrada do desempenho						
Custeio estratégico						
Precificação estratégica						
Avaliação e monitoramento da marca						
Avaliação dos custos dos concorrentes						
Monitoramento da posição competitiva						
Avaliação do desempenho do concorrente						
Análise da rentabilidade do cliente						
Análise da rentabilidade do cliente durante a vida						
Avaliação do ativo do cliente						

## 5/6 - Técnicas de Contabilidade percebida como importante para ajudar sua empresa

- Em que medida você considera que as seguintes práticas de contabilidade gerencial podem ser importantes para o seu Departamento Regional?

(Marque apenas uma opção de "1 a 5", conforme o grau de importância da Prática de Contabilidade Gerencial, ou "Não conheço/Não vou responder", se não souber ou não quiser responder)

Práticas de Contabilidade Gerencial	1 Muito pouca importância	2	3 Média importância	4	5 Grande importância	Não conheço ou Não vou responder
Custeio dos atributos						
Custeio do ciclo de vida						
Custeio da qualidade						
Custeio meta						
Custeio da cadeia de valor						
<i>Benchmarking</i>						
Medição integrada do desempenho						
Custeio estratégico						
Precificação estratégica						
Avaliação e monitoramento da marca						
Avaliação dos custos dos concorrentes						
Monitoramento da posição competitiva						
Avaliação do desempenho do concorrente						
Análise da rentabilidade do cliente						
Análise da rentabilidade do cliente durante a vida						
Avaliação do ativo do cliente						

## 5/6 – Outras Informações

Você está disponível em aprofundar o tema através de um estudo de caso sobre a seu Departamento Regional?

( ) Sim

( ) Não

Você está interessado nos resultados da pesquisa?

( ) Sim

( ) Não

Por favor, informe seus dados caso seja necessário qualquer contato?

Nome

Telefone

e-mail

Formação acadêmica do respondente

## ANEXO A – GLOSSÁRIO DOS TERMOS (PRÁTICAS DE CGE)

### GLOSSÁRIO – PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

#### ***Custeio dos atributos (Attribute costing)***

Consiste no custo de um atributo específico de um produto que atrai o cliente. Os atributos que podem ser valorizados incluem: variáveis de desempenho operacional, confiabilidade, contratos de garantia; o grau de acabamento e bom estado; garantia do fornecimento e serviços pós-venda.

#### ***Custeio do ciclo de vida (Life cycle costing)***

A avaliação de custos baseada na duração do ciclo de vida de um produto ou serviço. Estes ciclos podem incluir a concepção, criação, crescimento, maturidade, declínio, e eventualmente o abandono.

#### ***Custeio da qualidade (Quality costing)***

Os custos da qualidade são os custos associados com a criação, a identificação, a reparação e prevenção de defeitos. Estes podem ser classificados em três categorias: prevenção, avaliação, falha interna e custos de falha externa. Relatórios dos custos da qualidade são produzidos com a finalidade de direcionar a atenção da gestão para priorizar problemas de qualidade.

#### ***Custeio meta (Target costing)***

Um método utilizado durante a concepção o processo e do produto que envolve estimar um custo calculado subtraindo uma margem de lucro pretendida de uma estimativa (ou com base no mercado) para chegar a um preço desejado de produção, engenharia, ou custo de marketing. O produto é então concebido para satisfazer a esse custo.

#### ***Custeio da cadeia de valor (Value chain costing)***

Uma abordagem baseada em atividades onde os custos são atribuídos às atividades necessárias à concepção, aquisição, produção, comercialização, distribuição e serviços de um produto ou serviço.

#### ***Benchmarking***

A comparação dos processos internos com um padrão ideal.

#### ***Medição integrada do desempenho (Integrated performance measurement)***

Um sistema de medição que incide normalmente no conhecimento para o alcance do desempenho baseado nos quesitos dos clientes e podem incluir medidas não-financeiras. Este instrumento envolve o monitoramento de departamentos daqueles fatores que são críticos para garantir a satisfação do cliente. Ex: BSC.

#### ***Custeio Estratégico (Strategic cost management)***

A utilização de dados de custos com base em informação estratégica e de marketing para desenvolver e identificar estratégias superiores, o que irá produzir uma vantagem competitiva sustentável.

#### ***Precificação estratégica (Strategic pricing)***

A análise dos fatores estratégicos no processo de decisão dos preços. Estes fatores podem incluir: reação de preço do concorrente, a elasticidade do mercado, crescimento, as economias de escala, e experiência.



<b><i>Avaliação e monitoramento da marca (Brand valuation)</i></b>
O valor financeiro de uma marca através da avaliação de fatores de força da marca tais como: liderança, estabilidade, mercado, internacionalidade, tendência, suporte e proteção combinada com lucros históricos da marca.
<b><i>Avaliação dos custos dos concorrentes (Competitor cost assessment)</i></b>
O fornecimento de previsões estimadas atualizadas regularmente do custo unitário de um concorrente.
<b><i>Monitoramento da posição competitiva (Competitive position monitoring)</i></b>
A análise da posição do concorrente dentro da indústria através da avaliação e monitoramento da tendência das vendas do concorrente, a quota de mercado ( <i>market share</i> ), o volume, custos unitários, e retorno sobre vendas. Esta informação pode fornecer uma base para a avaliação da estratégia de mercado do concorrente.
<b><i>Avaliação do desempenho do concorrente (Competitor performance appraisal)</i></b>
A análise numérica das demonstrações financeiras públicas de um concorrente como uma parte de uma avaliação das fontes-chave de vantagem competitiva de um concorrente.
<b><i>Análise da rentabilidade do cliente (Customer profitability analysis)</i></b>
Este cálculo envolve lucros obtidos a partir de um cliente específico. O lucro cálculo é baseado nos custos e vendas que pode ser atribuída a um determinado cliente. Esta técnica é por vezes referida como “conta rentabilidade-cliente”.
<b><i>Análise da rentabilidade do cliente durante a vida (Lifetime customer profitability analysis)</i></b>
Isto implica em estender o horizonte temporal para a análise de rentabilidade dos clientes para incluir exercícios futuros. A prática centra-se em todos os fluxos futuros antecipados das receitas e os custos envolvidos na manutenção de um determinado cliente.
<b><i>Avaliação do ativo do cliente (Valuation of customers as assets)</i></b>
A técnica refere-se ao cálculo do valor dos clientes para a empresa. Por exemplo, este poderia ser entendido por calcular o valor presente de todos os fluxos futuros do lucro atribuíveis a um determinado cliente.

Quadro 4 – Práticas de contabilidade gerencial.

Fonte: Baseado na tradução de Cravens e Guilding (2001) e Cadez e Guilding (2008).

Nota: Elaborada pelo autor.

## ANEXO B – GLOSSÁRIO DOS TERMOS (NÉGOCIOS DO SENAI)

<b>GLOSSÁRIO – MODALIDADES DE NEGÓCIO</b>
<b><i>Educação Profissional</i></b>
<b><i>Iniciação Profissional</i></b>
Concentra as atividades com curso ou programa destinado a jovens e adultos, independentemente de escolaridade, que visa a despertar o interesse pelo trabalho e preparar para o desempenho de funções básicas e de baixa complexidade de uma profissão ou um conjunto de profissões.
<b><i>Aprendizagem Industrial em Nível Básico</i></b>
Concentra as atividades de capacitação de jovens de 14 a 24 anos, na condição de aprendizes e/ou candidatos a emprego, para o mundo do trabalho em determinada área ocupacional, nos termos da legislação vigente.
<b><i>Qualificação Profissional em Nível Básico</i></b>
Concentra as atividades de capacitação do aluno para o exercício de uma ocupação, segundo o perfil profissional exigido pelo mercado de trabalho. Contempla reprofissionalização de trabalhadores em virtude de mudanças tecnológicas e organizacionais.
<b><i>Aperfeiçoamento Profissional em Nível Básico</i></b>
Concentra as atividades de atualização, ampliação ou complementação de competências profissionais adquiridas pelo aluno durante sua formação ou experiência profissional, geralmente, na mesma ocupação profissional. Atende, sobretudo, às necessidades decorrentes de inovações tecnológicas e de novos processos de produção e gestão.
<b><i>Especialização Profissional em Nível Básico</i></b>
Concentra as atividades de aprofundamento de competências profissionais em domínios específicos adquiridos pelo aluno em sua formação ou experiência profissional. Pode-se direcionar a uma nova ocupação profissional.
<b><i>Aprendizagem Industrial em Nível Técnico</i></b>
Concentra as atividades de capacitação do aluno egresso do ensino médio, na faixa etária de 14 a 18 anos, para o mundo do trabalho em determinada área profissional.
<b><i>Qualificação Profissional em Nível Técnico</i></b>
Concentra as atividades de capacitação do aluno para exercer uma profissão segundo o perfil profissional exigido pelo mercado de trabalho. No nível técnico, ocorre quando os currículos são organizados em módulos, com caráter de conclusão, dando ao aluno o direito a um certificado de Qualificação Profissional Técnica (Resolução CNE/CEB nº 4/99). Pode também ser oferecida, excepcionalmente, de forma independente, como curso de Qualificação Profissional, desde que integrante do itinerário de profissionalização técnica, e explicitado no Plano de Curso da respectiva Habilitação, anteriormente autorizada (Portaria n.º 80 de 13/9/2000).

**Técnico de Nível Médio**

Concentra as atividades para a formação de técnico em determinada área profissional e é destinada a alunos matriculados no ensino médio ou equivalente, ou dele egressos. Para a expedição do diploma de técnico é necessária a conclusão do estágio, quando previsto na organização curricular, e que o interessado apresente o certificado do ensino médio.

**Especialização Profissional em Nível Técnico**

Concentra as atividades de aprofundamento de competências profissionais em domínios específicos adquiridos pelo aluno em sua formação ou experiência profissional em nível técnico. Pode direcionar-se a uma nova ocupação profissional.

**Aperfeiçoamento Profissional em Nível Técnico**

Concentra as despesas com a atualização, ampliação ou complementação de competências profissionais adquiridas pelo aluno durante sua formação ou experiência profissional em um domínio de conhecimento de nível técnico.

**Qualificação Profissional em Nível Tecnológico**

Concentra as ações desenvolvidas para organizar os módulos dos Cursos Superiores de Tecnologia, que correspondam a qualificações profissionais identificáveis no mundo do trabalho (Resolução CNE - março/2002).

**Formação de Tecnólogo**

Concentra as atividades relativas a curso superior de graduação – no âmbito da educação profissional de nível tecnológico – destinado a egressos do ensino médio (ou equivalente) e do ensino técnico e voltado ao desempenho de atividades em uma área profissional conforme legislação pertinente.

**Pós-Graduação Tecnológica Lato Sensu (Especialização Profissional)**

Concentra as atividades relativas a curso de pós-graduação tecnológica, destinada a desenvolver e aprofundar a formação adquirida nos cursos de pós-graduação, compreendendo programa *lato sensu*.

**Pós-Graduação Tecnológica Stricto Sensu (Mestrado Profissional)**

Concentra as atividades relativas a curso de pós-graduação tecnológica, destinada a desenvolver e aprofundar a formação adquirida nos cursos de pós-graduação, compreendendo programa *stricto sensu*.

**Aperfeiçoamento Profissional em Nível Tecnológico**

Concentra as despesas com complementação, ampliação e atualização de competências profissionais adquiridas pelo aluno durante sua formação ou experiência profissional em domínio de conhecimento de nível tecnológico.

**Especialização em Nível Tecnológico**

Concentra as despesas com as competências profissionais, adquiridas pelo aluno em sua formação ou experiência profissional, em domínios específicos de conhecimento de nível tecnológico. Esses domínios convertem-se em alguns casos em novas ocupações.

**Certificação de Pessoas**

Concentra as atividades relativas ao processo de reconhecimento formal de que um indivíduo demonstra conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias ao desempenho de suas funções em uma determinada profissão.

**Assessoria e Consultoria em Educação**

Concentra as atividades de diagnóstico, orientação e elaboração de projetos pedagógicos, desenvolvimento de itinerários formativos, currículos e programas educacionais, além de consultoria e assessoria em gestão escolar.

<b>Graduação</b>
Concentra as atividades relativas a cursos abertos a candidatos que concluíram o ensino médio, ou equivalente, e que foram classificados em processo seletivo. Compreende: (a) Licenciatura – habilita profissionais a exercerem docência, suporte técnico, administrativo e pedagógico em instituições de educação básica e técnica; (b) Bacharelado – confere ao concluinte o grau de Bacharel e, em geral, conduz a uma profissão.
<b>Pós-Graduação Lato Sensu (Especialização)</b>
Concentra as atividades relativas ao desenvolvimento e aprofundamento da formação adquirida nos cursos de graduação, compreendendo programas <i>lato sensu</i> – cursos eventuais dentro da estrutura universitária com carga horária mínima de 360 horas, voltados a objetivos técnico profissionais específicos.
<b>Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado e Doutorado)</b>
Concentra as atividades relativas ao desenvolvimento e aprofundamento da formação adquirida nos cursos de graduação, compreendendo programas <i>stricto sensu</i> – cursos regulares e sistematicamente organizados que conduzem à obtenção de grau acadêmico (mestrado e doutorado).
<b>Cursos Sequenciais</b>
Concentra as despesas com os cursos organizados por campo de saber, com abrangência diversa, que ampliam ou atualizam horizontes intelectuais em campos de humanidades, artes ou ciências, ou de qualificações técnico-profissionais, não vinculados à formação no nível de graduação. Destinam-se a egressos do ensino médio que atendam aos requisitos das instituições de ensino.
<b>Cursos de Extensão</b>
Concentra as despesas com os cursos que visam difundir conhecimentos para a comunidade em geral, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino.

Quadro 5 – Modalidades de negócios do SENAI em educação profissional.

Fonte: CNI (2008).

Nota: Elaborada pelo autor.

## **GLOSSÁRIO – MODALIDADES DE NEGÓCIO**

### ***Tecnologia (Serviços Técnicos e Tecnológicos)***

#### ***Pesquisa Aplicada***

Concentra as atividades relativas ao desenvolvimento de novos conhecimentos ou à compreensão dos conhecimentos existentes para, criação ou aprimoramento de materiais, processos ou sistemas, visando a satisfazer uma necessidade específica e reconhecida.

#### ***Desenvolvimento e Inovação de Produtos e Processos***

Concentra as atividades relativas ao trabalho sistemático de aplicação do conhecimento já existente, adquirido por meio da pesquisa ou de experiências práticas, para criação ou aprimoramento de materiais, equipamentos, produtos, processos ou sistemas e instalar novos procedimentos, sistemas ou serviços.

#### ***Serviços Laboratoriais***

Concentra as atividades de calibração, dosagem, ensaio e/ou teste de desempenho para qualificação de produtos e processos, preferencialmente fundamentada em normas técnicas ou procedimentos sistematizados.

#### ***Serviços de Inspeção***

Concentra as atividades relacionadas com a prestação de serviços de avaliação da conformidade aos regulamentos, normas ou especificações, e o subsequente relato de resultados, pela observação e julgamento, conforme apropriado, por medições, ensaios ou usos de calibres.

#### ***Serviços Operacionais***

Concentra as atividades relacionadas com a prestação de serviços padronizados de natureza técnica, voltados à implantação e melhoria de processos produtivos e à melhoria de produtos, entre os quais a fabricação de peças e a manutenção de máquinas e equipamentos.

#### ***Assessoria e Consultoria em Gestão Empresarial***

Concentra as atividades relacionadas com diagnóstico, orientação e solução de problemas de gestão. Ex.: APLs, programa de qualificação de fornecedores etc.

#### ***Assessoria e Consultoria em Processo Produtivo***

Concentra as atividades relacionadas com diagnóstico, orientação e assessoria técnica voltadas à implantação, otimização e melhoria de processos e produtos, realizadas, em geral, de forma personalizada (customizada).

#### ***Assessoria e Consultoria em Meio Ambiente***

Concentra as atividades relacionadas com diagnóstico, orientação e solução de problemas na área de saneamento e do meio ambiente, tais como: apoio na utilização racional de recursos naturais, no uso de tecnologias de produção mais limpas, no tratamento de efluentes, na implantação de sistemas de gestão ambiental e no que tange ao passivo ambiental.

#### ***Assessoria e Consultoria em Segurança no Trabalho***

Concentra as atividades relacionadas com diagnóstico, orientação e assessoria técnica voltadas à implantação, otimização e melhoria de processos e produtos, realizadas na área de segurança no trabalho.

<b><i>Elaboração e Disseminação de Informações (Serviços de Documentação)</i></b>
Concentra as atividades relacionadas ao tratamento, organização e disseminação de informações, que possibilitem a solução de necessidades de natureza técnica e tecnológica referentes a produtos, serviços e processos, favorecendo a melhoria contínua da qualidade e a inovação no setor produtivo. Ex.: RETEC, REDECOMP.
<b><i>Estudos de Mercado</i></b>
Concentra as atividades que objetivam a geração de informações e conhecimentos referentes à situação atual e às tendências e transformações no ambiente socioeconômico, visando fornecer subsídios para ajustes e modificações de natureza substantiva na política e na prática de empresas e instituições.
<b><i>Eventos Técnicos</i></b>
Concentra as atividades relacionadas a palestras, workshops, seminários, congressos e similares sobre temas técnicos específicos, voltados para a atualização e troca de experiências em áreas de atuação das Entidades do Sistema Indústria.
<b><i>Certificação de Processos</i></b>
Concentra as atividades relativas à prestação de serviços que visam ao reconhecimento formal da conformidade de processos em relação a normas e padrões estabelecidos por organismos especializados.
<b><i>Certificação de Produtos</i></b>
Concentra as atividades relativas à prestação de serviços que visam ao reconhecimento formal da conformidade de produtos em relação a normas e padrões estabelecidos por organismos especializados.

Quadro 6 – Modalidades de negócios do SENAI em tecnologia (Serviços técnicos e tecnológicos).

Fonte: CNI (2008).

Nota: Elaborada pelo autor.