

Efeito das Escolhas Estratégicas e dos Sistemas de Controle Gerencial no Desempenho Organizacional*, **

The Effect of Strategic Choices and Management Control Systems on Organizational Performance

Emanuel Junqueira

Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Departamento de Ciências Contábeis, Vitória, ES, Brasil.

Eduardo Vieira Dutra

Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Administração, Vitória, ES, Brasil.

Helio Zanquetto Filho

Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Administração, Vitória, ES, Brasil.

Rosimeire Pimentel Gonzaga

Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Ciências Econômicas, Departamento de Ciências Contábeis, Belo Horizonte, MG, Brasil.

Recebido em 16.04.2015 – Desk aceite em 06.05.2015 – 7ª versão aprovada em 23.05.2016

RESUMO

O estudo investiga o efeito das escolhas estratégicas genéricas e dos sistemas de controle gerencial (SCG) no desempenho organizacional de empresas de médio e grande porte localizadas no Espírito Santo, tendo a teoria da contingência como plataforma teórica. Trata-se de uma pesquisa quantitativa, com a utilização de um *survey* como técnica de coleta de dados. Foram validados 73 questionários, respondidos pelos responsáveis pela controladoria ou área afim dessas empresas, no período de fevereiro a abril de 2014. A análise dos dados foi feita usando a técnica da modelagem de equações estruturais. Os principais resultados indicam que: (i) as forças competitivas moldam a estratégia adotada pelas organizações pesquisadas, porém, de forma contrária à prevista na literatura, ou seja, as empresas que atuam em ambientes com maior competição escolhem como estratégia a busca pela liderança em custo, ao invés da diferenciação; (ii) o desenho do SCG é influenciado pela estratégia escolhida, sendo que o uso de práticas gerenciais contemporâneas está associado a uma estratégia de diferenciação; (iii) as escolhas estratégicas e o SCG possuem impacto positivo no desempenho organizacional. Além disso, empresas que combinam estratégia de diferenciação com práticas gerenciais contemporâneas possuem desempenho superior às demais empresas analisadas.

Palavras-chave: teoria da contingência, sistema de controle gerencial, escolhas estratégicas.

ABSTRACT

The study investigates the effect of generic strategic choices and management control systems (MCS) on the organizational performance of large and medium-sized companies located in Espírito Santo, using Contingency Theory as the theoretical framework. It is a quantitative study, using a survey as the data collection technique. 73 questionnaires were validated, after being completed by those responsible for the controlling or related area of these enterprises over the period between February and April of 2014. The data analysis was performed using the structural equations modeling technique. The main results indicate that: (i) competitive forces shape the strategy adopted by the organizations surveyed, however, contrary to what the literature predicts, those companies that operate in more competitive environments choose a strategy of cost leadership instead of differentiation; (ii) the design and use of the MCS is influenced by the strategy chosen, and the use of contemporary management practices is associated with a differentiation strategy; (iii) strategic choices and the MCS have a positive impact on organizational performance. In addition, those companies that combine differentiation strategy with contemporary management practices perform better than the other companies analyzed.

Keywords: contingency theory, management control system, strategic choices.

*Os autores agradecem o apoio da Fundação de Apoio à Pesquisa e Inovação do Espírito Santo (FAPES).

**Trabalho apresentado no XXXIX Encontro da ANPAD (EnANPAD), Belo Horizonte, MG, Brasil, setembro de 2015.

1 INTRODUÇÃO

No campo dos estudos organizacionais, a teoria da contingência tem fornecido um paradigma coerente para a análise da estrutura das organizações (Donaldson, 2001), e se apresenta como uma das principais teorias utilizadas nas pesquisas sobre controle gerencial (Chenhall, 2003; Burkert, Davila, Mehta, & Oyon, 2014) que analisam a influência do contexto organizacional no desenho e uso do sistema de controle gerencial (SCG) (Hyvönen, 2007).

Ao afirmar que desenho e uso do SCG dependem do contexto, Hyvönen (2007) utilizou a premissa de que não existe uma estrutura universal e ideal para todos os tipos de organizações (Lawrence & Lorsch, 1973; Donaldson, 1999, 2001), que, para serem efetivas e obterem desempenho satisfatório, precisam alinhar suas estruturas às características do ambiente de atuação (Donaldson, 1999, p. 105).

A teoria da contingência indica que a organização deve adequar a estrutura à contingência. Nesse sentido, espera-se que mudanças contingenciais provoquem ajustes na estrutura organizacional, com o objetivo de se evitar a redução no desempenho, decorrente da inadequação (Donaldson, 2001, p. 119).

Apesar do destaque entre adequação estrutural e desempenho, propugnado pela teoria da contingência, o centro não é a estrutura em si, mas sua adequação ou não à estratégia, que é relevante para o desempenho (Donaldson, 2001, p. 117), indicando que a estratégia determina a estrutura (Chandler, 1962).

Portanto, para os autores da teoria da contingência e da abordagem da escolha estratégica (Fonseca & Machado-da-Silva, 2002), além de alinhar-se às características do ambiente de atuação, a estrutura organizacional, da qual o SCG faz parte (Moore & Yuen, 2001), deverá seguir a estratégia adotada (Chandler, 1962). Dessa forma, a escolha da estrutura organizacional depende do posicionamento estratégico escolhido pela organização (Wood, 2001).

Associando o posicionamento estratégico ao ambiente de atuação da organização, Porter (1986) afirma que o mesmo deverá ser formado a partir da análise do que o autor considerou como forças competitivas de mercado, que irão compor o ambiente de atuação da organização.

O modelo de análise das forças competitivas de mercado de Porter é representativo da Escola do Posicionamento, que, juntamente com a Escola do Design, considera o processo estratégico dividido em três fases sequenciais - formulação, implementação e controle; e no qual a primeira fase deve ocorrer a partir da análise do ambiente em que a organização está inserida (Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 2010).

Outra premissa da abordagem da escolha estratégica refere-se à necessidade de adequação das capacidades internas da organização às oportunidades externas, reforçando a visão de Chandler (1962) de que a estrutura organizacional deve

seguir a estratégia e sugerindo que a escolha de determinada estratégia deverá ser acompanhada de ajustes na estrutura organizacional (Baines & Langfield-Smith, 2003; Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 2010).

As premissas da teoria da escolha estratégica vão ao encontro daquelas estabelecidas pela teoria da contingência e pressupõem que não há um modelo de SCG que possa ser aplicado a qualquer tipo de organização em diferentes contextos, ou seja, único e universal; propõem, ainda, que as organizações devem adequar suas estruturas internas às contingências percebidas no ambiente em que atuam (Chandler, 1962; Lawrence & Lorsch, 1973; Donaldson, 1999).

Segundo o arcabouço teórico da contingência, os elementos considerados contingenciais seriam aqueles capazes de moderar o efeito de determinada característica da organização sobre o seu desempenho (Donaldson, 2001; Chenhall & Chapman, 2006).

Sob essa perspectiva, considera-se que a análise das forças competitivas impacta a escolha da prioridade estratégia de diferenciação adotada pelas organizações (Porter, 1986); que a estratégia molda a estrutura (Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 2010); e que o SCG faz parte da estrutura organizacional (Khandwalla, 1972; Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009; Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 2010, p. 46-47).

Portanto, presume-se que as premissas do modelo de forças competitivas influenciam a definição das estratégias genéricas a serem adotadas e que, como as estratégias moldam a estrutura, o sistema de controle gerencial será influenciado pela estratégia adotada. Ainda, é esperado que a estratégia adotada e o SCG possam influenciar o desempenho organizacional (Donaldson, 2001; Chenhall & Chapman, 2006).

Com o intuito de verificar empiricamente os relacionamentos entre estratégia, estrutura e desempenho, esta pesquisa busca investigar o efeito das escolhas estratégicas genéricas e dos sistemas de controle gerencial (SCG) no desempenho organizacional de empresas de médio e grande porte localizadas no Espírito Santo, tendo a teoria da contingência como plataforma teórica.

Para alcançar o objetivo proposto, foi verificado se as forças competitivas influenciam o estabelecimento das estratégias genéricas adotadas, conforme proposto por Porter (1986); se a estratégia adotada influencia o desenho do SCG (Chenhall & Langfield-Smith, 1998); e, finalmente, se a prioridade da estratégia de diferenciação e o SCG influenciam o desempenho organizacional (Porter, 1986; Chenhall & Langfield-Smith, 1998).

Como contribuição teórico-empírica, este estudo baseia-se no preenchimento de uma lacuna verificada na

literatura por Otley (1999) quanto à carência de estudos acerca de possíveis relações entre as estratégias adotadas e as práticas de controle gerencial utilizadas. Ainda, para Langfield-Smith (1997), o conhecimento existente sobre SCG e estratégia é limitado, carecendo de pesquisas que tragam novos resultados.

Na visão de Aguiar e Frezatti (2007, p. 2) “compreender os contextos em que certas estruturas do SCG são adequadas possibilita a previsão de quando sua adoção poderá ser bem-sucedida e quando serão necessárias mudanças”, o que possibilitaria não desperdiçar recursos com estruturas inadequadas ao contexto da estratégia. O desajuste entre os atributos do SCG e o contexto em que a organização atua pode acarretar disfunções entre a demanda e a oferta de informação, em quantidade e qualidade, o que poderia gerar custos desnecessários e desvio do foco do tomador de decisão (Guerra, 2007, p. 112-113).

Ademais, os fatores contingenciais influenciam a estrutura das organizações e, conseqüentemente, o SCG (Covaleski, Dirsmith, & Samuel, 1996). Nesse caso, uma das tendências para a identificação e análise da estrutura

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E HIPÓTESES

As pesquisas que utilizam a teoria da contingência como plataforma teórica procuram identificar a influência das variáveis contingenciais na organização. Em um sentido amplo, essas contingências representam qualquer variável que modere o efeito de uma característica organizacional no seu desempenho (Donaldson, 2001, p. 7).

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

O conceito de adequação (também denominado *fit*, ajuste, associação ou encaixe) é amplamente utilizado pela teoria da contingência e as pesquisas de campo têm procurado analisar a adequação entre os contextos ambientais e a estrutura organizacional, tendo como premissa a ideia de que quanto maior a adequação, melhor será o desempenho

apropriada de um SCG é o exame do seu relacionamento com o desempenho organizacional, considerando o efeito de variáveis contingentes, tais como, ambiente, tecnologia e estratégia (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Aguiar & Frezatti, 2007; Guerra, 2007; Espejo, 2008; Hyvönen, 2008; Junqueira, 2010).

Nesse sentido, verificar a relação entre a análise e formulação das prioridades estratégicas e o desenho do SCG em empresas brasileiras poderia ampliar o campo empírico sobre o tema e, ainda, oferecer contribuições de ordem prática, uma vez que os resultados encontrados podem colaborar com elementos que poderiam ser utilizados para adequar o SCG à formulação das prioridades estratégicas das organizações.

Ademais, estudos que apresentam evidências empíricas sobre a relação entre a formulação das prioridades estratégicas, desenho do SCG e desempenho, podem oferecer importantes contribuições teóricas para as pesquisas em controle gerencial que utilizam a teoria da contingência como base teórica.

(Guerra, 2007, p. 22).

Donaldson (1999, 2001, 2005) propôs integrar as diversas abordagens contingenciais no que foi denominado *Neo-Contingency Theory*. Para McKinley e Mone (2003), as pesquisas de Donaldson representam uma evolução da teoria da contingência e indicam três elementos comuns existentes em diferentes abordagens: (i) a associação entre contingência e estrutura; (ii) o processo em que mudanças na variável contingencial causam mudanças na estrutura; e (iii) o ajuste (*fit*) da estrutura a partir das contingências que afetam o desempenho organizacional.

Esses elementos são utilizados por Donaldson (1999, p. 117) para propor uma teoria comum, subjacente a todas as abordagens anteriores, denominada por ele teoria da adaptação estrutural para readquirir adequação (*structural adaptation to regain fit*), ou SARFIT, na qual propõe uma análise integrada dos fatores contingenciais e de seus efeitos na estrutura e no desempenho, conforme mostrado na Figura 1.

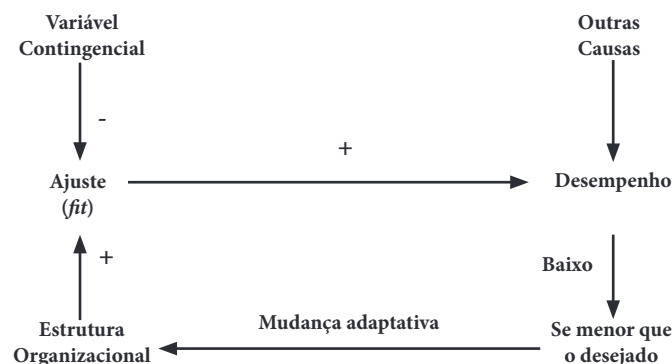


Figura 1 Modelo SARFIT

Fonte: Adaptado de Donaldson (1999).

O modelo SARFIT prevê que a organização está inicialmente em ajuste (*fit*), ou seja, apresenta uma estrutura ajustada ao seu nível de variáveis contingenciais, com reflexo positivo no desempenho. Entretanto, quando ocorrem mudanças nas variáveis contingenciais e a estrutura existente é mantida, a organização fica em desajuste (*misfit*) com relação a seu nível de variáveis contingenciais. Em consequência, há uma redução no desempenho que, tornando-se insatisfatório para os proprietários, conduz a empresa a uma mudança adaptativa, com o objetivo de encontrar uma nova estrutura organizacional ajustada aos novos níveis contingenciais, recuperando o nível de desempenho.

As pesquisas em contabilidade gerencial ancoradas nas premissas da teoria da contingência consideram que não é possível adotar um modelo universal de SCG (Otley, 1980), ou seja, o desenho do SCG deve ser estruturado em função do ambiente (Khandwalla, 1977; Hofstede, 1984; Espejo, 2008;) e por contingências internas à organização (Khandwalla, 1972; Bruns & Waterhouse, 1975; Chenhall & Morris, 1986; Ferreira & Otley, 2006), e sua efetividade dependerá da habilidade da organização em se adaptar às mudanças nessas variáveis contingenciais (Haldma & Lääts, 2002, p. 383).

Dessa forma, as organizações vivenciam momentos de ajuste às contingências (*fit*), onde o desempenho é maximizado. No entanto, mudanças nas variáveis contingenciais provocam a perda do ajuste entre estrutura e contingências (*misfit*), e as organizações perdem a capacidade de obter um desempenho ótimo, sendo que a capacidade de percepção e adaptação a essas mudanças é que permitirá a manutenção da competitividade.

Utilizando a teoria da contingência como plataforma teórica, Chenhall (2003) realizou uma revisão de pesquisas anteriores e apresentou um conjunto de proposições acerca do relacionamento entre a estratégia e o SCG. Com relação à estratégia genérica de Porter (1986), Chenhall (2003) afirma que estratégias caracterizadas pela liderança em custo estão mais associadas a SCG formais e práticas gerenciais tradicionais, quando comparadas com organizações que utilizam estratégias caracterizadas pela liderança em diferenciação, que tendem a utilizar controles menos rígidos e práticas gerenciais contemporâneas.

Também interessado em pesquisar o relacionamento entre a estratégia e o SCG, Simons (1987) utilizou a teoria da contingência para analisar se diferentes escolhas estratégicas estavam relacionadas a diferentes SCG. Os resultados indicaram que estratégias distintas demandam diferentes práticas de controle gerencial.

Govindarajan e Fisher (1990) analisaram as estratégias de liderança em custo e diferenciação, abordadas por Porter (1986) em um contexto de compartilhamento de recursos entre unidades de negócios, concluindo que os benefícios das trocas entre as unidades dependem da adequada relação entre SCG e a estratégia organizacional.

Dent (1990) analisou a relação entre as estratégias organizacionais e o SCG. Os resultados encontrados indicaram que, para a obtenção de vantagem competitiva é necessário

um ajuste entre o SCG e a estratégia organizacional. O autor argumenta ainda que o SCG possui um papel proativo no processo de mudança estratégica.

2.1 Construtos Teóricos das Variáveis Analisadas

2.1.1 Forças competitivas.

Porter (1986, 1998) defende que uma organização pode obter vantagem competitiva somente se conseguir definir claramente sua estratégia, apesar de reconhecer que são inúmeras as formas de as organizações se posicionarem frente a seu ambiente. Porter (1986) apregoa duas opções estratégicas, definindo-as como “estratégias genéricas”, quais sejam: liderança em custo e liderança em diferenciação. Ambas as opções podem possuir escopo amplo ou específico.

Para este autor, ao definir suas estratégias as organizações devem realizar a análise das “cinco forças competitivas”, sendo elas: (i) poder de negociação dos fornecedores; (ii) poder de negociação dos compradores; (iii) ameaça de novos entrantes; (iv) ameaça de produtos ou serviços substitutos; e (v) rivalidade entre os concorrentes. Na presente pesquisa, o construto “Forças Competitivas” foi composto pelos construtos que representam as cinco forças competitivas sugeridas por Porter (1986).

2.1.2 Prioridades estratégicas.

Para a operacionalização do construto “Prioridades Estratégicas”, nesta pesquisa optou-se pela utilização dos conceitos de “Estratégias Genéricas” sugeridos por Porter (1986). O autor argumenta que após a análise das cinco forças competitivas, presentes no ambiente de atuação das organizações, estas devem se posicionar a fim de responder a essas forças, optando por uma estratégia baseada em custos baixos ou na diferenciação, ambas podendo ter um escopo amplo ou estreito.

Alguns estudos anteriores, que investigaram as relações entre fatores contingenciais e o formato e/ou uso dos SCG, utilizaram a abordagem das estratégias genéricas de Porter (1986) para definição de seus construtos e operacionalização da pesquisa (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Baines & Langfield-Smith, 2003; Chenhall, 2005; Bhimani & Langfield-Smith, 2007; Guerra, 2007; Carvalho, 2008; Espejo, 2008; Junqueira, 2010; Auzair, 2011; Mantovani, 2012).

Segundo Porter (1986), as organizações que optam por uma estratégia baseada na liderança em custo devem possuir algumas vantagens como alta participação de mercado, acesso favorável a matérias-primas ou suprimentos, trabalhar com mercadorias de fácil produção ou aquisição, possuir ampla linha de produtos afins e possuir ampla base de clientes. Além disso, a organização deve perseguir grandes nichos de mercado e ser capaz de gerar margens de lucro, vendendo grandes quantidades de produtos e/ou serviços. No entanto, essa estratégia pode trazer algumas desvantagens e perigos, como a necessidade de se desfazer de ativos

obsoletos, investimentos em tecnologia, manutenção de um rígido controle de custos na gestão, além da constante ameaça de imitação das tecnologias ou métodos de controle de custos, por parte da concorrência.

A estratégia de diferenciação, para Porter (1986), pode representar uma alternativa à estratégia de liderança em custo, na qual a organização tenta ser reconhecida por seus produtos ou serviços singulares no mercado. O posicionamento dentro dessa estratégia pode demandar investimentos constantes em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, ou no aperfeiçoamento dos serviços prestados. Geralmente, seus produtos necessitam de matéria-prima de melhor qualidade, em alguns casos mais cara.

Por fim, as estratégias genéricas de liderança em custo ou diferenciação podem ser definidas com um escopo estreito, intitulado enfoque ou foco. Nesses casos, a organização opta por determinado tipo de cliente, linha de produto ou espaço geográfico, dedicando-se a um público específico em um pequeno segmento do mercado. Porém, como a atuação ocorre em um mercado limitado, a organização pode buscar um enfoque em custos ou em diferenciação, com as mesmas vantagens e desvantagens das estratégias genéricas de custo ou diferenciação.

2.1.3 Sistema de Controle Gerencial.

O Sistema de Controle Gerencial (SCG) pode ser considerado o conjunto de práticas que determinada organização emprega para o controle de suas atividades, com diversas finalidades, dentre elas a de fornecer informações que subsidiem as decisões gerenciais. As práticas inseridas no SCG podem, ainda, possibilitar que os gestores influenciem

o comportamento dos demais agentes da organização, para alinhamento às estratégias adotadas, utilizando o monitoramento do desempenho organizacional (Berry, Broadbent, & Otley, 2005).

O SCG é composto por algumas dimensões, sendo desenho e uso as duas principais dimensões (Ferreira & Otley, 2006). A dimensão desenho inclui as características das informações e técnicas utilizadas, enquanto a dimensão uso refere-se à forma como as técnicas e informações são utilizadas (Chenhall, 2003).

Neste trabalho são adotadas as recomendações de Ferreira e Otley (2006, p. 4), relacionadas à investigação da dimensão desenho. Utilizou-se o critério cronológico por eles empregado (p. 6-7) para a classificação das práticas de controle gerencial componentes da dimensão desenho do SCG. Foram consideradas práticas contemporâneas as que surgiram a partir de meados da década de 1980, enquanto as anteriores a esse período foram consideradas tradicionais.

Com base na subdivisão do SCG em práticas tradicionais e contemporâneas, foi assumido o pressuposto de que as práticas gerenciais tradicionais são úteis para qualquer tipo de escolha estratégica (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Chenhall, 2005; Hyvönen, 2007), ou seja, as práticas gerenciais tradicionais não são úteis para discriminar a modernidade ou não do SCG. Dessa forma, optou-se pela mensuração deste construto por meio das práticas contemporâneas do SCG. Assim, a não utilização de técnicas contemporâneas pelos respondentes pressupõe o uso de práticas tradicionais do SCG. A classificação proposta por Ferreira e Otley (2006) considera como práticas contemporâneas de controle gerencial aquelas apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 Práticas contemporâneas de controle gerencial

Práticas Contemporâneas de Controle Gerencial	
Balanced Scorecard ou outro critério de medidas balanceadas de avaliação de desempenho	Valor Econômico Adicionado – EVA
Orçamento baseado em atividades	Análise do ciclo de vida do produto
Custeio baseado em atividades	Benchmarking Externo
Custo meta/Custo alvo	Benchmarking Interno
Análise da lucratividade do cliente	

Fonte: Adaptado de Ferreira e Otley (2006).

De forma coerente com essa escolha, os demais construtos foram medidos por indicadores que, em seus extremos, numa escala *Likert* de 1 a 7 pontos, apontam para configurações distintas, como estratégia de custo ou diferenciação, SCG com práticas tradicionais ou com práticas tradicionais e contemporâneas. Por exemplo, se os indicadores relacionados às prioridades estratégicas ficassem abaixo de 3,5, na média, significaria que a estratégia escolhida se aproximava da estratégia de custos, e o oposto significaria uma estratégia de diferenciação.

2.1.4 Desempenho.

Segundo Oyadomari (2008, p. 19), o desempenho pode ser captado por diferentes indicadores, como informações contábeis, valores de mercado, combinações entre informações contábeis e valores de mercado, e combinações entre valores monetários e não monetários, sendo que todos eles podem ser operacionalizados, também, por meio de autoavaliações.

Corroborando Oyadomari (2008), Junqueira (2010, p. 64) afirma que pesquisar desempenho é tarefa complexa, em

virtude da dificuldade em obter acesso a essas informações, e recomenda a utilização do desempenho comparado, afirmando que o mesmo possui a vantagem de reduzir os índices de não resposta, visto que a maioria das empresas não expõe informações relacionadas ao seu desempenho.

Dessa forma, foram utilizadas as percepções dos respondentes sobre o desempenho da organização em que trabalhavam, comparado ao dos principais concorrentes, nos últimos três anos. Tal procedimento foi adotado em pesquisas anteriores por Junqueira (2010), Oyadomari (2008), Guerra (2007), Chenhall (2005), Lester, Parnell e Carraher (2003), e Chenhall e Langfield-Smith (1998).

O construto desempenho é formado pela percepção dos gestores sobre medidas financeiras, como faturamento, lucro líquido, retorno sobre o investimento e retorno sobre o patrimônio líquido; e não financeiras, como lançamento de novos produtos, participação de mercado e índice de satisfação dos clientes. Essas métricas foram semelhantes às utilizadas nas pesquisas de Junqueira (2010), Oyadomari (2008) e Guerra (2007), exceto pela inclusão da variável “lançamento de novos produtos”.

2.2 Desenvolvimento de Hipóteses

De acordo com Chenhall (2003, p. 150), a estratégia se diferencia das demais variáveis de contingência por não ser um elemento de contexto, e sim um meio pelo qual os gestores podem influenciar determinados fatores internos como tecnologia, estrutura, cultura de controle e SCG.

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

Baines e Langfield-Smith (2003) mostraram que em um ambiente em que o nível de competição é crescente, também se torna crescente a utilização de estratégias focadas em diferenciação, sugerindo que as forças competitivas influenciam a determinação das estratégias genéricas a serem adotadas pelas organizações. Assim, pretendeu-se testar empiricamente a seguinte hipótese:

H₁: As forças competitivas influenciam a determinação da prioridade estratégica adotada pelas empresas.

Baines e Langfield-Smith (2003) argumentam ainda que a influência da força competitiva sobre a estratégia genérica adotada influencia as mudanças no desenho organizacional, com maior utilização de estruturas baseadas em equipes, e a adoção de avançadas tecnologias de produção e práticas de controle gerencial.

Nessa linha, algumas pesquisas procuraram analisar as influências dos fatores contingenciais sobre a configuração

dos SCG nas organizações, dentre eles as estratégias adotadas (Khandwalla, 1972; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Baines & Langfield-Smith, 2003; Guerra, 2007; Espejo, 2008; Reginato, 2010).

Segundo Khandwalla (1972, p. 281), a intensificação da competição induz os gestores a formalizar mecanismos de controle mais sofisticados, indicando, mais especificamente, uma forte relação entre o aumento da competição entre produtos e o uso mais intensivo de controle, o que acaba impactando o formato dos SCG, incumbidos de gerar tais informações.

O estudo de Auzair (2011) indica que estratégias de baixo custo estão associadas a SCG mais burocráticos, enquanto estratégias de diferenciação estão associadas a SCG menos burocráticos.

Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 245) apontam que determinadas técnicas e práticas de controle gerencial têm seu grau de importância ligado ao grau com que uma estratégia de custo ou diferenciação é enfatizada, sugerindo que a estratégia adotada influencia o desenho do SCG, conforme previsto em H₂:

H₂: A estratégia molda o desenho do SCG das empresas.

Segundo Donaldson (2001), modelos baseados na teoria da contingência preveem que elementos integrantes das estruturas organizacionais, como o SCG, estão relacionados às contingências, e que o ajuste ou desajuste dos elementos dessa relação podem provocar aumento ou redução do desempenho.

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

Assim, esperava-se que neste estudo o SCG das empresas analisadas influenciasse o desempenho organizacional das mesmas, conforme especificado na hipótese H₃:

H₃: O SCG influencia o desempenho organizacional das empresas.

Assim como o SCG, as estratégias adotadas por determinada empresa podem ser consideradas fatores contingenciais e, portanto, capazes de influenciar os desempenhos das mesmas (Donaldson, 2001; Chenhall & Chapman, 2006).

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

Desse modo, seria esperado que as estratégias adotadas pelas empresas da amostra pudessem influenciar o seu desempenho organizacional, conforme previsto na hipótese H₄:

H₄: A estratégia influencia o desempenho organizacional das empresas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Caracterização da Pesquisa e Seleção da Amostra e dos Sujeitos

Esta pesquisa utilizou como técnica de coleta de dados um *survey* aplicado às empresas cadastradas no banco de dados do Instituto Euvaldo Lodi do Estado do Espírito Santo (IEL-ES), que participaram do Anuário de 2014, totalizando 247 empresas. A escolha do recorte populacional deu-se, exclusivamente, pela possibilidade de acesso à base de dados; entretanto deve-se ressaltar que este Estado é importante para as exportações nacionais, está situado na principal região econômica do país e que as empresas componentes da amostra representam significativa parte do seu PIB.

O pré-teste foi feito durante o mês de janeiro de 2014, com dois pesquisadores da área e com os responsáveis pela área de controladoria de duas empresas que não fizeram parte da amostra. Pequenos ajustes foram feitos em algumas perguntas, com o objetivo de torná-las mais claras. Após o pré-teste, os questionários foram enviados, por meio eletrônico, utilizando-se a plataforma *Formsite*. Um primeiro e-mail foi enviado no início de fevereiro de 2014, explicando o objetivo da pesquisa e convidando as empresas a participar. O convite foi repetido no início de março e de abril. O levantamento dos dados foi encerrado no final de abril de 2014.

Solicitou-se que o questionário fosse respondido por um profissional da área de controladoria ou correlata, com percepção acerca das práticas gerenciais e das estratégias adotadas pela empresa. O questionário apresentava cinco blocos, divididos da seguinte forma: (i) forças competitivas; (ii) prioridades estratégicas; (iii) sistema de controle gerencial; (iv) desempenho organizacional; e (v) perfil da

empresa e do respondente.

O respondente foi convidado a marcar, em uma escala *Likert* de 1 a 7, sua percepção sobre aspectos relacionados ao ambiente de atuação da empresa e a questões internas, que formaram os construtos “forças competitivas” e “prioridades estratégicas”; ao desempenho comparado com os principais concorrentes; e ao nível de utilidade para a empresa das práticas de controle gerencial. Para essa última pergunta, caso a empresa não utilizasse determinada prática gerencial, o respondente era convidado a marcar 0 (zero).

As demais questões, facultativas, tinham por objetivo colher informações sobre o perfil das empresas e dos respondentes. Do total de 73 respondentes, 53% se identificaram como presidente, diretor financeiro, gerente financeiro, *controller* ou contador da organização. Outros 28% se identificaram como sócio, diretor ou gerente de outra área da empresa.

A Tabela 2 apresenta a delimitação dos construtos utilizados no modelo, bem como os autores utilizados como referência para a composição do instrumento de coleta de dados. A validade conceitual dos construtos foi desenvolvida a partir da revisão de literatura, com discussões nos grupos de pesquisa aos quais os pesquisadores estão associados. As escalas utilizadas nas variáveis que compõem o modelo são *Likert* de sete pontos, como já citado anteriormente. O desenvolvimento semântico das questões foi realizado a partir da tradução e revisão dos termos utilizados na literatura, sempre considerando as características da língua portuguesa. Em virtude da limitação de espaço, o questionário não é aqui apresentado, mas poderá ser disponibilizado pelos autores aos pesquisadores interessados neste tema.

Tabela 2 Aspectos investigados em cada construto

Questão	Construto 2ª ordem	Construtos 1ª ordem	Nº de variáveis	Aspectos investigados	Referências
1	Forças Competitivas	Barreiras de Entrada	5	Poder de negociação dos fornecedores; poder de negociação dos compradores; ameaça de novos entrantes; ameaça de produtos ou serviços substitutos; e rivalidade entre os concorrentes.	Porter (1986; 1991)
		Clientes	5		
		Concorrentes	5		
		Fornecedores	5		
		Produtos Substitutos	4		

Tabela 2 Continuação

2	Prioridades Estratégicas	5	Investimento em propaganda; redução de custos; pesquisa e desenvolvimento; pós-venda e serviço ao cliente; diferenciação de produto/serviço.	Porter (1986; 1991; 1998)
3	SCG	9	Técnicas contemporâneas de controle gerencial.	Ferreira e Otley (2006)
4	Desempenho	7	Retornos financeiros e não financeiros.	Oyadomari (2008); Junqueira (2010)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com relação à natureza das variáveis mensuráveis dos construtos de primeira ordem, relacionados aos construtos de segunda ordem “forças competitivas” e “prioridades estratégicas”, elas foram desenvolvidas como construtos com natureza formativa. Além da literatura utilizada, a estruturação das questões com esta natureza facilitou o entendimento por parte dos respondentes. Por outro lado, a natureza das variáveis mensuráveis relacionadas aos construtos “sistema de controle gerencial” e “desempenho” foram estruturadas de maneira reflexiva, uma vez que os pesquisadores consideravam essa a melhor forma para o entendimento das questões formuladas.

Foram retornados 85 questionários respondidos, sendo que, após análise dos mesmos, 12 foram descartados por estarem incompletos ou por terem sido encaminhados por um endereço de IP (*internet protocol*) que já havia enviado um questionário válido, sendo obtidos 73 questionários válidos. Para determinar o erro amostral, empregou-se uma população de 247 (número de empresas que participaram do levantamento do IEL-ES em 2014), com amostra correspondente a 73 questionários.

3.2 Modelo Proposto e Critério para Tratamento dos Dados

Os dados levantados e validados foram tratados por meio da modelagem de equações estruturais baseada nos mínimos quadrados parciais – PLS-SEM, que, segundo Hair, Hult, Ringle e Sarstedt (2014), é uma técnica multivariada de dados que permite examinar relações entre construtos e entre esses indicadores, simultaneamente.

Em relação ao tamanho mínimo de amostra, Hair et al. (2014, p. 16) indicam, entre as principais características do PLS-SEM: geralmente ele alcança altos níveis de poder estatístico, trabalhando com amostras pequenas de dados;

amostras maiores aumentam a precisão em suas estimações; e trata-se de método estatístico não paramétrico, ou seja, ele não requer que os dados sejam normalmente distribuídos.

Os pressupostos recomendados por Hair et al. (2014, p. 20-21), quanto ao número de indicadores formativos e o número de caminhos estruturais direcionados a um único construto, foram atendidos. Conforme pode ser observado na Figura 3, o maior indicador formativo tem cinco variáveis mensuráveis, e o maior número de caminhos estruturais encontrado é cinco.

Hair et al. (2014, p. 21) apresentam uma tabela desenvolvida por Cohen, na qual é possível calcular o poder estatístico do modelo para diferentes níveis de significância. Na presente pesquisa tem-se o total de 73 respondentes e um número máximo de cinco setas direcionadas para o construto. De acordo com o método de Cohen, com um nível de significância de 5%, é necessária uma amostra de tamanho mínimo 70 para se ter um poder explicativo de 80%. Assim, é possível afirmar que o poder estatístico, pelo método utilizado nesta pesquisa, é maior que 80%, para o nível de significância de 5%. Os mesmos autores ainda citam a possibilidade de se utilizar outro método denominado G^* Power, alternativamente. Entretanto, os autores desta pesquisa consideram que os métodos utilizados atendem ao que determina a literatura.

A modelagem de equações estruturais é caracterizada por dois componentes básicos: (i) o modelo estrutural, que relaciona variáveis independentes com variáveis dependentes; e (ii) o modelo de mensuração, que permite o uso de indicadores para avaliar a contribuição de cada um na representação das variáveis (Hair, Anderson, Tatham, & Black, 2005, p. 34-35).

Com o objetivo de facilitar o entendimento das hipóteses formuladas, o modelo de caminhos proposto pela pesquisa é apresentado na Figura 2.

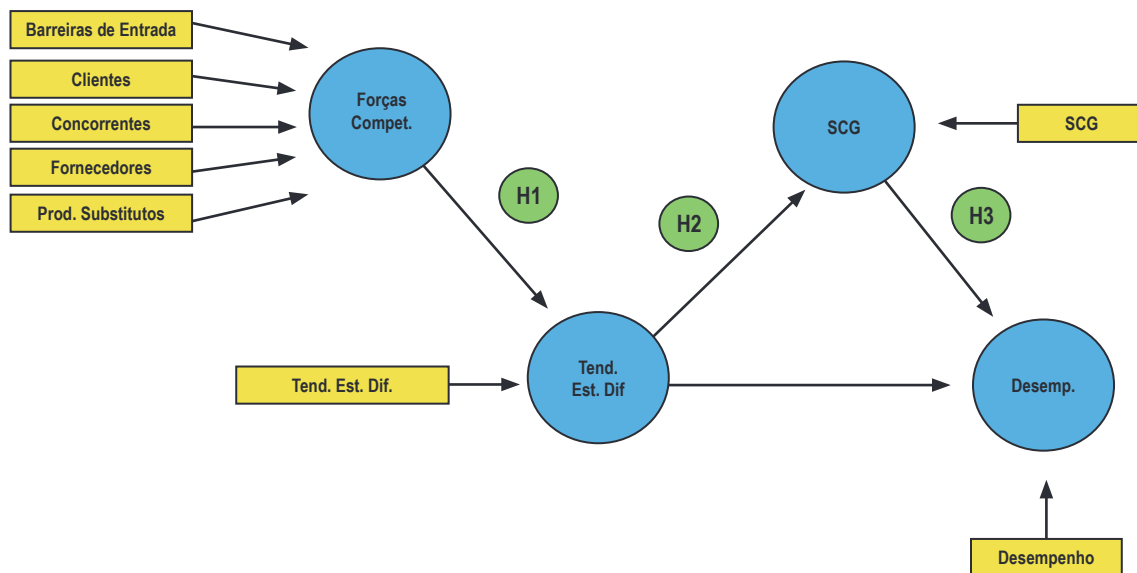


Figura 2 Modelo de caminhos proposto na pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autores.

Os construtos Barreiras de Entrada, Clientes, Concorrentes, Fornecedores e Produtos Substitutos são construtos de ordem inferior (*Lower-order Component*) (LOC), que representam diferentes aspectos do construto Forças Competitivas, este apresentado como um construto de ordem superior (*Higher-order Component*) (HOC). Ou seja, os cinco construtos de ordem inferior são subdimensões do construto Forças Competitivas, sendo medidos formativamente, visto que cada indicador relacionado a cada um dos construtos captura um aspecto importante deles. Todos os outros construtos são de primeira ordem e medidos de forma reflexiva. As variáveis latentes que compõem o modelo são apresentadas na Figura 3.

Após a especificação dos modelos estrutural e de mensuração, a coleta e o exame dos dados, e a estimação do modelo por meio do algoritmo PLS-SEM, foram realizadas as avaliações dos modelos de mensuração e estrutural, através da análise de aspectos apresentados por Hair et al. (2014), tais como: a confiabilidade na consistência interna e as validades convergentes e discriminantes, no caso do modelo de mensuração reflexivo; e a validade convergente, a existência de colinearidade entre indicadores e a significância e relevância dos construtos, no caso do modelo de mensuração formativo.

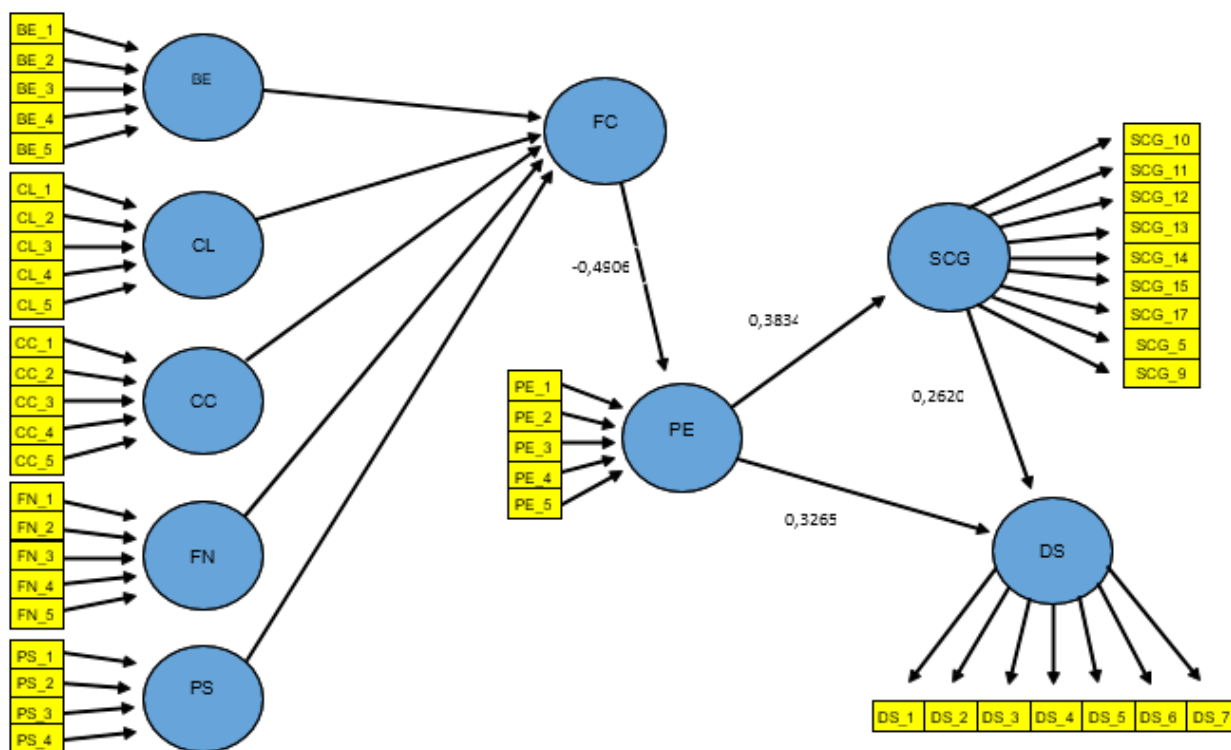
Para Hair et al. (2014, p. 168), é importante a compreensão de que “o PLS-SEM adequa o modelo à amostra de dados para obter a melhor estimativa de parâmetro, por maximizar a variância explicada das variáveis latentes endógenas”.

Segundo esses autores (p. 169), no PLS-SEM assume-se que o modelo é especificado corretamente, sendo que o

mesmo é avaliado por sua capacidade de prever as variáveis latentes endógenas, ou seja, os construtos dependentes. Os autores indicam (p. 230) que é possível a utilização de um HOC caso exista teoria para suportar tal relação. Junto a isso, eles apresentam a abordagem dos indicadores repetidos, que utiliza os mesmos indicadores utilizados nos LOCs como forma de medir diretamente o HOC, o que foi realizado no modelo com o construto “Forças Competitivas”.

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

Na ocorrência desse tipo de situação, os autores indicam a utilização da abordagem dos dois estágios, representada pela mistura da abordagem dos indicadores repetidos com o uso dos escores das variáveis latentes. O primeiro estágio refere-se à utilização da abordagem dos indicadores repetidos para obter os escores das variáveis latentes dos LOCs, os quais, no segundo estágio, servirão como variáveis manifestas (indicadores) no modelo de mensuração do HOC. Dessa forma, há a possibilidade de que novas variáveis latentes, caso sejam inseridas no modelo, expliquem parte da variância do HOC.



Legenda: BE = Barreiras de Entrada; CL = Clientes; CC = Concorrência; FN = Fornecedores; FC=Forças Competitivas; PS = Produtos; PE = Prioridades Estratégicas; SCG = Sistema de Controle Gerencial; DS = Desempenho.

Figura 3 Modelo final de caminhos da pesquisa
Fonte: Elaborado pelos autores.

Seguindo as recomendações de Hair et al. (2014, p. 233; 264-265), os escores das variáveis latentes, obtidos após rodar o modelo apresentado na Figura 2, foram utilizados para estimar o novo modelo (Figura 3), substituindo os LOCs e exercendo o papel de variáveis manifestas (indicadores) do HOC, como também representando os demais construtos do modelo. Após rodar o SmartPLS 2.0 com esses novos dados, foi possível a realização das análises e conclusões, apresentadas a seguir.

Além das análises dos coeficientes de caminho, foi analisada a validação do modelo utilizando-se o R^2 , ou coeficiente de determinação, que “representa o montante de

variância dos construtos endógenos explicada por todos os construtos exógenos ligados a ele” (Hair et al., 2014, p. 174).

Segundo Hair et al. (2014, p. 175), a determinação de valores de referência para o coeficiente de determinação é tarefa difícil, visto que depende da complexidade do modelo e da disciplina pesquisada. Ainda, para esses autores, em pesquisas sobre o comportamento dos consumidores, valores de 0,20 para o R^2 são considerados altos; já em estudos que exploram direcionadores de sucesso, como satisfação ou lealdade do consumidor, esperam-se valores para o R^2 de, pelo menos, 0,75.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, foram realizadas algumas análises descritivas sobre o perfil das empresas presentes na amostra. Do total, 51% atuam na área de prestação de serviços, 37% são do setor industrial, e 12% do setor comercial. Com relação ao faturamento, 27% têm faturamento anual de até R\$ 2,4 milhões, 26% entre R\$ 2,401 milhões e R\$ 16 milhões,

9% entre R\$ 16,001 milhões e R\$ 50 milhões, 10% entre R\$ 50,001 milhões e R\$ 90 milhões, 6% entre R\$ 90,001 milhões e R\$ 200 milhões, 5% entre R\$ 200,001 milhões e R\$ 300 milhões e, finalmente, 17% possuem faturamento acima de 300 milhões. Em relação ao ciclo de vida das organizações, 8% se declaram na fase de nascimento, 38% em crescimento,

36% na maturidade, 16% em renovação/renascimento e 2% em declínio. Assim, observa-se que 74% das empresas estão na fase de crescimento ou maturidade.

4.1 Avaliação do Modelo de Mensuração

4.1.1 Modelo reflexivo.

Os dois construtos com indicadores reflexivos no modelo de mensuração, ou seja, SCG e Desempenho, apresentam medidas da confiabilidade composta e dos valores de Alfa de Cronbach que atendem satisfatoriamente aos parâmetros indicados por Hair et al. (2014, p. 101), respectivamente 0,8741 e 0,8464. O valor da confiabilidade composta, critério menos conservador para a avaliação da confiabilidade na consistência interna foi de 0,900 e 0,8744. Para análise da validade convergente, um indicador apresentou carga inferior a 0,40, deleg_02 (0,2586), sendo assim eliminado do respectivo construto. Os dois construtos com indicadores reflexivos apresentaram AVE acima do valor de referência de 0,50 (0,5427; 0,5034). Na análise da validade discriminante de acordo com os dados, pela avaliação do critério de Fornell-Larcker, o quadrado da AVE de cada construto se mostrou superior à maior correlação com qualquer outro construto; assim, neste teste também não foram encontrados problemas.

4.1.2 Modelo formativo.

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

Com relação à validade convergente, a inclusão de um conjunto de medidas reflexivas não é muito desejável, pois levantamentos longos podem gerar fadiga, diminuir as taxas de resposta e levar a uma maior quantidade de não respostas (Hair et al., 2014, p. 122). Visando à parcimônia do modelo, esta pesquisa não utilizou medidas reflexivas nos construtos medidos formativamente, o que acabaria gerando, pelo menos, mais seis indicadores, no caso da utilização de itens globais (únicos). Assim, não foi possível a avaliação da validade convergente dos construtos formativos do modelo.

Com relação à colinearidade entre indicadores, os construtos do modelo da pesquisa medidos formativamente apresentaram valores de tolerância bem acima dos valores de referência, sendo que o que apresentou o menor valor de tolerância foi o fn_05, com valor de 0,5200 e VIF de 1,9231. Assim, os indicadores dos construtos formativos não apresentam problemas de colinearidade, não demonstrando alta correlação com os demais indicadores do mesmo construto.

O último teste foi o de relevância e significância. Nos construtos de primeira ordem foram observados alguns indicadores com significância acima de 0,05: “Barreiras

de Entrada”, o indicador “be_2”; “Clientes”, os indicadores “cl_1”, “cl_4”, “cl_5”; “Concorrência”, indicador “cc_2”; “Fornecedores”, indicadores “fn_1”, “fn_2” e “fn_3”. Entretanto, considerando a validade de conteúdo do construto, uma vez que as variáveis estão apoiadas em trabalhos teórico/empíricos anteriores, decidiu-se por sua permanência no modelo, uma vez que a retirada de variáveis formativas deve levar em consideração os prejuízos conceituais ao modelo apresentado. No construto “Prioridades Estratégicas”, o indicador pe_2, o nível de significância ficou acima de 0,05. Considerando que este construto teve sua validade de conteúdo apoiada na literatura, da mesma forma decidiu-se mantê-lo no modelo, uma vez que sua retirada poderia gerar perda de conteúdo no construto de primeira ordem.

4.3 Teste de Hipótese dos Coeficientes de Caminho

Antes de iniciar a apresentação dos resultados, é importante apresentar algumas considerações sobre a possibilidade de viés nos coeficientes do modelo estrutural, em virtude da impossibilidade de uso de variáveis de controle como porte e/ou setor. A classificação, feita pelo número de funcionários ou pelo faturamento, indica que todas as empresas da amostra são de grande porte. Além disso, o número de empresas em cada setor impede que a análise seja feita dessa forma.

Assim, mesmo não havendo evidências teóricas anteriores sobre o efeito moderador destas variáveis, uma vez que não foi possível testá-lo, deve-se considerar a possibilidade da existência deste viés no modelo estrutural; ou seja, apesar de os resultados serem conclusivos deve-se levar em conta essa observação como uma limitação dos mesmos. Dessa forma, recomenda-se que outros pesquisadores possam também incluí-las em seus modelos, com o propósito de investigar se existe ou não essa moderação.

Na literatura existe recomendação explícita para a inclusão de variáveis de controle nas pesquisas em ciências sociais, pois as variáveis omitidas podem criar viés nos coeficientes estruturais do modelo. Ou seja, a inclusão das variáveis de controle permite melhores resultados e a possibilidade de replicação das pesquisas por outros pesquisadores.

Por outro lado, Atinc, Simmering e Kroll (2011) ressaltam que os pesquisadores devem apresentar evidências teóricas para a necessidade de inclusão de variáveis de controle, e não incluí-las sem uma explicação teórica plausível. No caso específico desta pesquisa, não foram encontradas na literatura evidências suficientes para que variáveis de controle fossem incluídas no modelo. Dessa forma, sua inclusão não era caracterizada como fundamental para a análise dos resultados, o que permitiu aos pesquisadores continuar com a análise dos resultados. Na Tabela 3 são apresentados os resultados do teste de hipótese dos coeficientes de caminhos, que serão utilizados na análise a seguir.

Tabela 3 Dados do Bootstrapping para teste de hipótese dos coeficientes de caminho

COEFICIENTES DE CAMINHO - BOOTSTRAPPING				
Hipótese	Caminhos	Coefficiente Estrutural	Desvio Padrão	Valor T
H ₁	FC-> PE	-0,4906	0,0969	5,0643
H ₂	PE -> SCG	0,3834	0,1092	3,5108
H ₃	SCG -> DS	0,262	0,1062	2,4679
H ₄	PE-> DS	0,3265	0,1202	2,7159

Fonte: Elaborado pelos autores.

A análise dos resultados indica que o coeficiente de caminho entre os construtos Forças Competitivas (FC) e Prioridades Estratégicas (PE) é de -0,4906, com nível de significância inferior a 1%. Desse modo, a hipótese H₁ “As forças competitivas influenciam a determinação da prioridade estratégica adotada pelas empresas” **não foi confirmada**. Apesar de ser significativa, o coeficiente é negativo. Isso significa afirmar que em um ambiente mais competitivo as empresas pesquisadas escolhem estratégias voltadas para custos e não para diferenciação. Os resultados divergem daqueles esperados por Porter (1986) e Guerra (2007), que indicam que em um ambiente mais competitivo se utiliza uma estratégia de diferenciação.

Com relação à hipótese testada H₂: “A estratégia molda o desenho do SCG das empresas”, encontrou-se um coeficiente de caminho entre os construtos Prioridade Estratégica de Diferenciação (PE) e SCG igual a 0,3834 ($p < 1\%$), indicando, com mais de 99% de confiança, que quando as empresas adotam estratégias de diferenciação o SCG contém, predominantemente, práticas gerenciais contemporâneas. Assim, a hipótese H₂ **não foi rejeitada**, considerando-se que o valor absoluto do coeficiente de caminho é de magnitude moderada, indicando que a adoção de estratégias de diferenciação conduz à adoção de práticas contemporâneas de controle gerencial. Esse resultado corrobora os resultados encontrados por Chenhall e Langfield-Smith (1998), ou seja, embora boa parte das empresas da amostra que atuam em um ambiente com alta competição opte por uma estratégia de custos, aquelas que fizeram a opção por uma estratégia de diferenciação utilizaram práticas contemporâneas de controle gerencial. Van der Stede (2000) apregoa que empresas que optam por estratégias pautadas na diferenciação de produtos utilizam um baixo controle orçamentário, empregando ferramentas com escopo mais amplo, conforme as ferramentas consideradas modernas do SCG. Para Chenhall (2003), uma das possíveis explicações para esse resultado seria o fato de que empresas que competem por diferenciação de produtos necessitam de um SCG mais focado em ferramentas de planejamento, em detrimento do controle, enquanto estratégias focadas em liderança em custo exigem SCG com informações mais agregadas e integradas.

Para a hipótese H₃: o SCG influencia o desempenho organizacional das empresas (DS) - foi encontrado coeficiente de caminho entre os construtos SCG e Desempenho de 0,2620 ($p < 1\%$). Assim, pode-se inferir que o SCG com práticas gerenciais consideradas contemporâneas afeta positivamente o desempenho das empresas; portanto, a hipótese H₃ **não foi rejeitada**, devendo-se ainda considerar que o valor absoluto do coeficiente de caminho foi de magnitude baixa.

A confirmação desta hipótese permite concluir que as empresas que possuem práticas contemporâneas em seus SCGs têm a possibilidade de melhorar o seu desempenho; contudo, é necessário considerar a baixa magnitude do coeficiente. Desse modo, os resultados indicam que apesar de o SCG contribuir para o desempenho das empresas, não parece ser um elemento decisivo. Esses resultados corroboram os achados de Ferreira e Otley (2006), e entende-se que a baixa magnitude encontrada pode estar associada ao grande número de fatores que contribuem para o desempenho organizacional, sendo difícil encontrar um único fator com coeficiente de caminho de magnitude alta.

Os resultados indicam que as empresas da amostra que combinaram uma estratégia de diferenciação com o uso de práticas gerenciais contemporâneas obtiveram um desempenho superior às demais. Esses resultados vão ao encontro de outras evidências já encontradas anteriormente na literatura por Henri (2006), Mantovani (2012), e Soutes e Guerreiro (2007).

Por fim, o coeficiente de caminho entre os construtos Prioridades Estratégicas (PE) e Desempenho (DS), referente ao teste da hipótese H₄. A estratégia influencia o desempenho organizacional das empresas, ou seja, a estratégia de diferenciação leva as empresas a terem melhor desempenho em relação àquelas que adotam estratégia de custos, sendo o coeficiente de 0,3265 ($p < 1\%$). Assim, pode-se afirmar que a adoção de estratégias de diferenciação impacta o desempenho das empresas, levando à não rejeição da hipótese H₄. Esses resultados sugerem que as empresas que adotam estratégia de diferenciação possuem melhor desempenho quando comparadas àquelas que adotam estratégia de custos. Finalmente, deve-se considerar que o valor absoluto do coeficiente de caminho é de magnitude moderada. Esses resultados vão ao encontro dos achados

de Porter (1986) e podem indicar que todas as empresas da amostra se preocupam com o gerenciamento de seus custos, e aquelas que optam pela busca simultaneamente de algum tipo de diferenciação conseguem um desempenho superior.

4.4 Coeficientes de Determinação

A Tabela 4 apresenta os coeficientes de determinação (R^2) dos construtos endógenos.

Tabela 4 Coeficientes de determinação dos construtos endógenos

Construto	R^2
Desempenho	0,2409
Prioridade Estratégica	0,2407
Sistema de Controle Gerencial (SCG)	0,147

Fonte: Elaborado pelos autores.

Destaca-se que, na abordagem dos dois estágios, o construto “forças competitivas” foi considerado apenas exógeno, pois os construtos de ordem inferior foram transformados em indicadores, não sendo gerado um R^2 para os mesmos.

Os coeficientes apresentados na Tabela 4 indicam que, aproximadamente, 24% da variação do desempenho das empresas está relacionada à prioridade estratégica do gestor e também ao SCG utilizado, uma vez que estas são as únicas duas variáveis que impactam o desempenho no modelo apresentado. Este resultado indica que, independentemente de quaisquer outros fatores, a variação da prioridade estratégica e do SCG utilizados são responsáveis por 24% da variação do desempenho das empresas.

A análise da variável “forças competitivas” apresentou resultado semelhante. Dessa forma, observa-se que a variação nesta variável impacta aproximadamente 24% da variação da variável Prioridade Estratégica (PE), uma vez que esta é a única variável que impacta no modelo. Assim, independente de outros fatores, 24% da tendência à escolha de uma prioridade estratégica de diferenciação pode ser explicada pela variação nas forças competitivas.

Finalmente, observa-se que apenas 15% da variação no SCG é explicada pela prioridade estratégica da organização. Ou seja, pode-se concluir que a tendência a uma prioridade estratégica de diferenciação não contribui significativamente para o SCG. Em outras palavras, a prioridade estratégica não contribui fortemente para a escolha do SCG.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma das questões que envolvem as escolhas estratégicas das organizações é que essas seriam influenciadas pelo modelo de forças competitivas (Porter, 1986) e poderiam modificar a configuração do SCG utilizado (Chenhall & Langfield-Smith, 1998), dada a capacidade de as escolhas estratégicas moldarem a estrutura organizacional (Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 2010).

Nesse sentido, este estudo buscou investigar o efeito das escolhas estratégicas genéricas e dos SCG no desempenho organizacional, tendo a teoria da contingência como plataforma teórica, em uma amostra composta por 73 empresas, de médio e grande porte, localizadas no Estado do Espírito Santo.

Os resultados indicaram que as empresas que atuam em ambientes mais dinâmicos, ao contrário do esperado (Porter, 1986; Guerra, 2007), optam por competir com a estratégia de custos, em detrimento da estratégia de diferenciação (H_1). Contudo, as limitações da pesquisa não permitiram identificar os motivos dessa divergência em relação à teoria, e as causas devem ser analisadas em pesquisas futuras. Destaca-se aqui a possibilidade de viés nos coeficientes do

modelo estrutural, em virtude da impossibilidade de teste do efeito moderador com o uso das variáveis de controle, conforme discutido na seção 4.3.

Outro resultado encontrado refere-se ao fato de que as empresas que optam pela estratégia de diferenciação utilizam práticas contemporâneas de controle gerencial, enquanto aquelas que optam pela estratégia de custos utilizam predominantemente práticas tradicionais (H_2). Esse resultado sugere que empresas que optam por estratégias de diferenciação demandam ferramentas do SCG com escopos mais amplos e focados no planejamento (Van der Stede, 2000; Chenhall, 2003). Uma das possíveis explicações para esse resultado é o fato de que as características das estratégias de diferenciação requerem uma estrutura mais flexível de controle e processos (Chenhall, 2003), implicando que empresas que atuam com base nesse posicionamento estratégico têm o SCG composto majoritariamente por ferramentas modernas, dadas as características desse grupo de ferramentas. Considerando as características das estratégias pautadas em custos, nesse caso o SCG assume outro desenho, sendo composto, em sua maioria, por ferramentas focadas

no controle, como as ferramentas tradicionais. Assim, é possível concluir que as escolhas estratégicas das empresas da amostra podem ser consideradas como um dos fatores contingenciais que influenciam a dimensão desenho do SCG.

Cabe destacar ainda, entre os resultados encontrados, o fato de empresas que combinam estratégia de diferenciação com o uso de práticas contemporâneas do SCG obterem resultados superiores às demais empresas da amostra (H_3). Este resultado sugere que práticas contemporâneas podem ser menos relevantes para as empresas que optam pela estratégia de custos, na comparação com aquelas que optam pela estratégia de diferenciação. Além disso, ele parece reforçar a ideia de que todas as empresas, em alguma medida, apresentam preocupação com instrumentos voltados ao controle. Porém, aquelas que buscam algum tipo de diferenciação no mercado de atuação e utilizam ferramentas mais focadas no planejamento, em detrimento do controle, possuem desempenho diferenciado.

Ainda com relação às empresas que optam por estratégias de diferenciação, essas possuem desempenho superior àquelas que optam pela estratégia de custos (H_4). Uma possível razão para esse resultado se baseia no fato de a preocupação com custos ser comum no conjunto de empresas pesquisadas. Além disso, deve-se considerar que empresas que combinam estratégia de diferenciação com práticas gerenciais contemporâneas possuem desempenho superior às demais empresas da amostra, ou seja, o alinhamento entre

estratégia e SCG é importante para melhorar o desempenho das organizações, conforme apregoado por Chenhall (2003).

Diante dos resultados encontrados, algumas implicações merecem ser destacadas, considerando-se principalmente três aspectos: (i) identificou-se uma “incoerência” no teste da hipótese H_1 , com resultado inverso ao apresentado na literatura. Sugere-se verificar se este seria um evento específico desta amostra, ou se os custos são tão relevantes nas estratégias atuais que assumem o papel principal em qualquer situação; (ii) considerando os aspectos que são relevantes para o alinhamento entre a Estratégia e o SCG, pesquisas que verifiquem quais são os instrumentos gerenciais que contribuem para este alinhamento podem avançar o conhecimento nessa temática; e (iii) dado que apenas 24% da variação do desempenho é explicada pela variação da Estratégia e do SCG, futuras pesquisas podem verificar quais são as variáveis (controláveis pelos gestores) que não estão presentes no modelo e que podem contribuir para o desempenho organizacional.

Ao final, espera-se ter colaborado para uma reflexão conceitual acerca da temática discutida e sugere-se ainda que futuros estudos utilizem amostras compostas por outras empresas, para construir uma visão mais ampliada e consolidada sobre o tema. Além disso, é importante que novas pesquisas busquem identificar os motivos que determinaram, nas empresas da amostra, a escolha por uma estratégia divergente daquela esperada pela literatura.

Referências

- Aguiar A., & Frezatti, F. (2007). Sistemas de controle gerencial e contextos do processo de estratégia: contribuições da teoria da contingência. *Anais do VII Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos72007/34.pdf>.
- Atinc, G., Simmering, M. J., & Kroll, M. J. (2011). Control variable use and reporting in macro and micro management research. *Organizational Research Methods* (ahead of print). DOI: 10.1177/1094428110397773.
- Auzair, S. (2011). The effect of business strategy and external environment on management control systems: a study of Malaysian hotels. *International Journal of Business and Social Science*, 13(2), 236-244.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7), 675-698.
- Berry, A., Broadbent, J., & Otley, D. (2005). *Management control: theories, issues and performance* (2nd ed.). New York: Palgrave Macmillan.
- Bhimani, A., & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18(1), 3-31.
- Bruns, W., Jr., & Waterhouse, J. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, Autumn, p. 177-203.
- Burkert, M.; Davila, A.; Mehta, K., & Oyon, D. (2014) Relating alternative forms of contingency fit to the appropriate methods to test them. *Management Accounting Research*, 25(1), 6-29.
- Carvalho, G. (2008). *A influência da internacionalização sobre o controle gerencial de uma empresa brasileira: o caso Sabó Ltda*. Dissertação de mestrado, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Chandler, A. D., Jr. (1962). *Strategy and structure: chapters in the history of the American industrial enterprise*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.
- Chenhall, R. H., & Chapman, C. S. (2006). Theorising and testing fit in contingency research on management control systems. In Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues* (pp. 35-52). London: Spiramus Press.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16-34.
- Covaleski, M., Dirsmith, M., & Samuel, S. (1996). Managerial Accounting Research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting*, 8(1), 1-35.
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 3-25.
- Donaldson, L. (1999). Teoria da contingência estrutural. In S. Clegg, C. Hardy, & W. Nord (Orgs.), *Handbook de estudos organizacionais* (Vol. 1, pp. 105-133). Londres: Sage.

- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. London: Sage.
- Donaldson, L. (2005). For positive management theories while retaining science: Reply to Ghoshal. *Academy of Management Learning & Education*, 4(1), 109-113.
- Espejo, M. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30062008-141909/pt-br.php>.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2006). Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems [Working Paper]. *Monash University*, Australia.
- Fonseca, V. S., & Machado-da-Silva, C. L. (2002). Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações & Sociedade*, 9(25), 93-109.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A., & Junqueira, E. (2009). *Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Govindarajan, V., & Fisher, J. (1990). Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business-unit performance. *Academy of Management Journal*, 33(2), 259-285.
- Guerra, A. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24052007-085106/pt-br.php>.
- Hair, J., Jr., Anderson, R., Tatham, R., & Black, W. (2005). *Análise Multivariada de Dados* (5a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Hair, J. F., Jr., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2014). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: Sage.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379-400.
- Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558.
- Hofstede, G. (1984). The cultural relativity of the quality of life concept. *Academy of Management Review*, 9(3), 389-398.
- Hyvönen, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, 18(3), 343-366.
- Hyvönen, J. (2008). *Linking management accounting and control systems, strategy, information technology, manufacturing technology and organizational performance of the firm in contingency framework*. Doctoral Thesis, University of Oulu, Oulu, Finland. Recuperado de <http://jultika.oulu.fi/files/isbn9789514287091.pdf>.
- Junqueira, E. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php>.
- Khandwalla, P. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275-285.
- Khandwalla, P. (1977). *The design of organizations*. New York: Harcourt, Brace, Jovanovich.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1973). *As empresas e o ambiente: diferenciação e integração administrativas*. Petrópolis: Vozes.
- Lester, D. L., Parnell, J. A., & Carraher, S. (2003). Organizational life cycle: A five-stage empirical scale. *The International Journal of Organizational Analysis*, 11(4), 339-354.
- Mantovani, F. (2012). *Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da teoria da contingência*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26062012-153954/pt-br.php>.
- McKinley, W., & Mone, M. A. (2003). Micro and macro perspectives in organization theory: A tale of incommensurability. *The Oxford handbook of organization theory*, 345-372.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2010). *Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico* (2a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Moores, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), 351-389.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Oyadomari, J. C. T. (2008). *Uso do sistema de controle gerencial e desempenho: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-16012009-112641/pt-br.php>.
- Porter, M. (1986). *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência* (7a ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Porter, M. (1991). *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência* (8a ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Porter, M. (1998). Como as forças competitivas moldam a estratégia. In C. A. Montgomery, & M. E. Porter (Eds.). *Estratégia: a busca da vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Reginato, L. (2010). *Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15042010-132200/pt-br.php>.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374.
- Soutes, D. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122006-102212/pt-br.php>.
- Soutes, D. O., & Guerreiro, R. (2007). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. *Anais do XXXI Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Recuperado de <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-B1934.pdf>.
- Van der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622.
- Wood, T., Jr. (2001). *Novas configurações organizacionais: pesquisa exploratória empírica sobre organizações locais* (Relatório de Pesquisa). São Paulo, SP, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas.

Endereço para correspondência:

Emanuel Junqueira

Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas
Av. Fernando Ferrari, 514 – CEP: 29075-910
Goiabeiras – Vitória – ES
E-mail: ejunqueira@usp.br